

# CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

## C) TRIBUTARIO

**SUMARIO:** I. PARTE GENERAL: 1. *Fuente del Derecho:* Principio de jerarquía de normas. 2. *Interpretación:* A) Prohibición de la analogía. Interpretación restrictiva. B) Criterios de interpretación. C) Criterios de interpretación. D) Interpretación restrictiva. 3. *Teoría del impuesto:* A) Fundamento del impuesto. B) Fundamento del impuesto con referencia especial al arbitrio de plusvalía. 4. *Teoría de la tasa:* Nacimiento de la obligación de pago de una tasa; hecho imponible. 5. *Relación jurídica tributaria:* A) Sujetos pasivos. Solidaridad; supuesto en que no es aplicable. B) Prescripción de la acción de la Administración para la comprobación; el plazo debe contarse desde la presentación de la declaración y no desde el devengo (época anterior a la L. G. T.). C) Exenciones: utilización de una facultad discrecional para conceder una exención. 6. *Determinación de bases imponibles:* Los actos de determinación de las bases impositivas gozan de presunción de legalidad conforme al artículo 8.º de la L. G. T. 7. *Pago de intereses por la Administración.* 8. *Procedimiento económico-administrativo:* La facultad de conceder aplazamiento de pago que establece el artículo 83 del Reglamento es de carácter discrecional. 9. *Jurisdicción contencioso-administrativa. "Solve et repete":* A) Supuesto de inadmisibilidad. B) Supuesto de inadmisibilidad. C) El depósito a disposición de la Administración produce el mismo efecto que el pago.—II. IMPUESTOS DIRECTOS: 1. *Contribución Territorial Rústica. Gravamen especial:* Sujeción de fincas arrendadas a la revisión prevista en el artículo 40 de la Ley de 26 de diciembre de 1957. Naturaleza del gravamen. 2. *Contribución Territorial Urbana:* A) Limitación de los beneficios de los artículos 2 y 3 de la Ley de 3 de diciembre de 1953 en relación con el artículo 13 de la Ley de 18 de marzo de 1895 a las construcciones y edificios; inaplicabilidad a los solares. B) En el expediente de elevación de producto bruto a que se refiere el artículo 99. 3.º, L. A. U., no tienen por qué comparecer los inquilinos. C) Valoración de renta íntegra y líquida. 3. *Impuesto sobre las Rentas del Capital:* Base imponible estimable por intereses de demora. 4. *Impuesto Industrial. Cuota de licencia:* A) Ayuntamiento no exento por actividad de camping. B) Sujeción al impuesto por la explotación del ferrocarril suburbano Plaza de España-Carabanchel, realizada por el titular de un contrato de arrendamiento suscrito con la explotación de ferrocarriles por el Estado. 5. *Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas (Contribución General):* Supuesto de competencia del Jurado Territorial. 6. *Impuesto de Sociedades:* A) Tarifa aplicable a los seguros de responsabilidad civil. B) Los intereses intercalarios satisfechos por la Sociedad a los accionistas son ingresos que incrementan la base imponible. 7. *Gravamen especial del 4 por 100:* Diferenciación entre este gravamen y el Impuesto de Sociedades. En el primero no es aplicable la bonificación del 50 por 100 en Ceuta y Melilla. 8. *Impuesto de Sucesiones (Derechos reales):* Carga de prueba en el supuesto de presunción de pertenencia al caudal hereditario de los bienes que hubieran pertenecido al causante hasta un período máximo de dos meses anteriores a su fallecimiento. 9. *Impuesto sobre los Bienes de las Personas Jurídicas:* A) Posibles exenciones (cementerio, matadero, depósitos reguladores del abastecimiento de agua, mercado de

pescados). B) No están exentos los títulos de la deuda en favor del clero de una diócesis.—III. IMPUESTOS INDIRECTOS: 1. *Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales*: A) (Derechos reales). Criterio de interpretación de los contratos, a efectos del impuesto. B) La valoración obtenida mediante capitalización del líquido imponible no puede ser impugnada por el interesado que declaró una menor. C) Un acto administrativo por el que se refunden varias concesiones previamente otorgadas está sujeto al impuesto. D) Base imponible en el supuesto de gravamen de una concesión. E) Comunidad religiosa no exenta del impuesto sobre un expediente de dominio. 2. *Impuestos sobre el Lujo*: Están exentos los servicios administrativos sin personalidad jurídica distinta de la del Estado.—IV. HACIENDAS LOCALES: 1. *Arbitrio sobre incremento del valor de los terrenos*: A) Exención del arbitrio de plusvalía de un terreno por razón de la finalidad que se atribuye a su importe. B) Naturaleza del arbitrio. Un exceso de medición de finca no determina nueva liquidación. C) Terreno conceptualizado como solar a causa del precio de la transmisión contractual. D) No es explotación agrícola, a efectos del arbitrio, aquella cuyos rendimientos son prácticamente simbólicos en relación a su valor real. E) Finca que no tiene carácter agrícola a efectos del arbitrio. F) Finca que tiene carácter agrícola a efectos del arbitrio. G) Sujeción al arbitrio con motivo de una transmisión realizada por una Congregación Religiosa a una sociedad Mercantil. Consideración especial del terreno ocupado por una iglesia o capilla. H) Exención en las primeras transmisiones de solares resultantes de obras de saneamiento y mejora interior de grandes poblaciones. I) Supuesto de inaplicabilidad de la bonificación del 90 por 100 por transmisión con destino a la construcción de viviendas de renta limitada. J) Base imponible cuando el inmueble da a varias calles. K) Deducción improcedente del importe de obras realizadas por el propietario a efectos de fijar el valor final. Considerandos de la Sala de Vizcaya aceptados por el Tribunal Supremo. L) Fijación del período impositivo de la tasa de equivalencia. M) Carga de la prueba de las circunstancias del terreno que determinan la sujeción al arbitrio. 2. *Arbitrio sobre solares sin edificar*: Concepto de solar. 3. *Derechos y tasas municipales*: A) Ilegalidad de derechos o tasas municipales por tendido de cables eléctricos. B) Tasa municipal por vigilancia de establecimientos, espectáculos y esparcimientos públicos, que la requieren especial. Caso en que no se dan los supuestos para su aplicación. C) Tasa municipal por licencia de apertura; tarifa aplicable para establecimientos bancarios. D) Exención del Estado de tasa municipal por licencia de obras. E) Tasa municipal por inspección de calderas; supuesto en que no surge la obligación de satisfacerla. 4. *Reclamaciones en materia de exacciones locales*: A) Reclamaciones en supuestos de exacciones locales. B) La matrícula de contribuyentes por derechos o tasas por prestación de servicios comprendidos en el número noveno del artículo 440 de la L. R. L., con asignación de cuotas, es acto administrativo reclamable por las personas individuales o entidades afectadas, pero no por la Cámara Oficial de Comercio e Industria ni por la Cámara de la Propiedad Urbana. C) Recurso procedente contra imposición de una nueva exacción municipal mediante modificación de Ordenanza.

## I. PARTE GENERAL.

### 1. Fuentes del Derecho.

#### *Principio de jerarquía de normas.*

«Lo que en los presentes autos constituye la cuestión debatida deriva del acuerdo de la Dirección General de 2 de marzo de 1964, sobre la par-

ticipación del Estado en la publicidad de 'Radio Asturias E. A. J. 19; Sociedad Limitada', al 20 por 100, en lugar del 5 por 100, que vino satisfaciendo; cuestión que anteriormente se vio reiteradamente debatida referida a liquidaciones lesivas de acuerdo de la Inspección General. Y problema, que viene ya resuelto por esta misma Sala en sucesivas sentencias, las que se citan en los Vistos; todas, en un mismo e invariable sentido.

Las citadas sentencias dejaron ya declarado: la nulidad del acuerdo primeramente de la Inspección General y luego de la Dirección General de Radiodifusión y Televisión, comunicado a la empresa emisora recurrente, y la consiguiente nulidad de las liquidaciones que fueron su consecuencia inmediata, así como la revocación de las resoluciones que en confirmación de aquella comunicación y aquellas liquidaciones había dictado el Tribunal Central recurrido.

En todos dichos anteriores recursos, al igual que en éste, la razón que se oponía a que quedara prevaleciendo el acuerdo, las liquidaciones y las resoluciones impugnadas era el precepto de que una disposición legal determinada no puede quedar anulada o desconocida por otra de rango inferior, y mucho menos por órdenes o instrucciones de un órgano administrativo que no tenga potestad para dictarlas, como lo fue en los casos anteriores la Inspección General, o que no las tenga con el alcance pretendido y suficiente para un efecto de mayor o menor modificación de los preceptos legales, como lo es la Dirección General en el caso presente» (*Sentencia de 22 de marzo de 1969. En el mismo sentido, sentencias de 23 y 30 de junio de 1969*).

## 2. Interpretación.

### A) Prohibición de la analogía. Interpretación restrictiva.

«Estas iniciales directrices que no resuelven definitivamente el problema se robustecen con las declaraciones legales posteriores que una norma del rango jurídico como representa la Ley General Tributaria de 28 de diciembre de 1963 (R. 2.490 y Ap. 51-66. 7.076), aporta al tema debatido prohibiendo la analogía para extender más allá de sus términos estrictos al ámbito del hecho imponible, como declara el artículo 24 de la misma, que es posterior en su vigencia a las sentencias citadas, por lo que no pudieron tenerlo en cuenta; de esto modo, tanto el criterio restrictivo como el prohibitivo de la doble imposición encuentra un amparo y un fundamento que contribuye a mantener esta postura. Por ello, aunque el artículo 444 de la Ley de Régimen Local, en su número 13 repunte aprovechamiento especial susceptible de Tasa la instalación de 'postes, palomillas, cajas de amarre, de distribución o de registro, básculas, aparatos para la venta automática y otros análogos que se establezcan sobre la vía pública o vuelen sobre las mismas', no puede estimarse que en tal apartado se comprendan hechos impositivos similares que vulneren los criterios fundamentales de interpretación res-

trictiva y de la doble imposición que ya proclamaron las anteriores resoluciones a que nos hemos referido y consagró la norma fundamental tributaria que hemos invocado, sin que la remisión analógica contenida en el precepto reseñado pueda desligarse de una utilización o beneficio en el que descansa precisamente la causa o soporte que constituya el fundamento del arbitrio que se implanta que exige necesariamente, como todo impuesto, una conmutatividad que compense el gravamen que se impone con la utilidad que reporte para asegurar un equilibrio económico que de otra forma se frustraría» (*Sentencia de 24 de febrero de 1969*).

B) *Criterios de interpretación.*

«Al tratar de fijar el sentido de una norma deben rechazarse los criterios interpretativos cuando con ello se hace tabla rasa de los jurídicos consagrados en nuestro Ordenamiento para cada institución y que los términos de un precepto legal son claros y se debe prescindir de interpretarlos cuando por sí mismos puedan ser entendidos en un único sentido, sin dar lugar a dudas, ni necesitar para su comprensión de razonamientos o demostraciones susceptibles de impugnación, mas cuando se originan controversias, como la que se examina, con diversidad de interpretaciones, es un principio informador de toda interpretación que no debe hacerse sirviéndose exclusivamente de elementos gramaticales, sino atendiendo como ya se deja señalado a los criterios o medios lógicos, sistemáticos e históricos, por ser inaceptable la interpretación gramatical que lleve a una solución opuesta o deformadora del sistema al que la norma pertenece» (*Sentencia de 15 de marzo de 1969*).

C) *Criterios de interpretación.*

«En el texto legal que preceptúa la revisión no aparece, directa ni indirectamente, la exclusión de las fincas dadas en arriendo; lo cual no quiere decir que por consideraciones racionales, aplicables o a tener en cuenta en la interpretación del precepto legal, no pudiera venirse a la conclusión de su exclusibilidad; pues que —sabido es— la hermenéutica en Derecho no se contiene enteramente dentro de la escueta literalidad del precepto, sino que es permitido —y aun obligado— adentrarse en su entraña, buscando todo su sentido a la luz de su motivación y de su finalidad» (*Sentencia de 18 de marzo de 1969*).

D) *Interpretación restrictiva.*

«Dado que en materia tributaria, donde la interpretación debe ser restrictiva» (*Sentencia de 5 de julio de 1969*).

3. *Teoría del impuesto.*

A) *Fundamento del impuesto* [Véase sentencia de 24 de febrero de 1969, en el epígrafe I, 2, A)].

B) *Fundamento del impuesto con referencia especial al arbitrio de plusvalía.*

«El fundamento del impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos, comúnmente denominado de plusvalía, es fundamentalmente —como señala la sentencia de este Tribunal de 10 de noviembre de 1966 (R. 4.805)— la consideración de que el perceptor del arbitrio —el Municipio— con su iniciativa de mejoramiento de la vida ciudadana, o simplemente con el aumento progresivo de su censo de población (del cual, en su conjunto, es él la personificación legal administrativa) ha venido a acrecentar, para un propietario particular en un inmueble de su propiedad, una riqueza que, en mayor o menor grado, y por lo mismo no puede decir que la haya él ganado; es decir, que la razón justificativa de la imposición es que la revalorización se haya operado por las razones que señala la invocada sentencia, y no por el esfuerzo ni trabajo de sus propietarios, ni mucho menos por su actividad onerosa, como ocurre en el supuesto de que un fundo, por obra de un particular, se transforma en solar en sentido técnico de terreno apto para la edificación, satisfaciéndose por aquél el denominado 'canon de urbanización', en cuyo caso no se da esa justa causa de la imposición» (*Sentencia de 9 de abril de 1969*).

4. *Teoría de la tasa.*

*Nacimiento de la obligación de pago de una tasa; hecho imponible.*

«La cuestión, estrictamente jurídica, consiste en determinar si la segunda licencia de importación que se concedió al recurrente por el Ministerio de Comercio a petición suya y por la supuesta imposibilidad de utilizar la primera que se le expidió igualmente a su instancia, puede serle devuelto su importe por la razón de no haberla tenido que utilizar al poderse servir posteriormente de la inicialmente concedida.

La mejor solución de tal problema exige no perder de vista que se está ante la figura fiscal de una Tasa que tiene su naturaleza jurídica determinada y regulada en la Ley de Tasas y Exacciones Parafiscales de 26 de diciembre de 1958 (R. 2.090 y Ap. 51-66, 13.686) y en el Decreto de 12 de noviembre de 1959 (R. 1.602 y Ap. 51-66, 9.607) que convalida las de la Subsecretaría del Ministerio de Comercio, entre las que está comprendida la de autos.

El artículo 11 de la primera norma invocada enumera los supuestos de devolución de estas Tasas, y ellos son: cuando el servicio no se preste o la actividad no tenga lugar o no se preste a desarrollo en forma adecuada.

En el artículo 3.º del Decreto referido y en su párrafo 2.º se especifica que las solicitudes de importación o exportación no darán lugar a la exigencia de las Tasas cuando unas u otras operaciones no fuesen autorizadas, añadiendo el artículo 2.º del mismo Decreto que las Tasas

Oficiales por Servicios de la Subsecretaría de Comercio se originan por la actuación de los Organismos dependientes de dicha Subsecretaría y añade el artículo 5.º de la propia disposición que la obligación del pago de dichas Tasas nace y es exigible desde que se realizan los servicios objeto del gravamen con arreglo al artículo 2.º antes transcrito.

De las normas aludidas salta a la vista que, tanto de la Ley como del Decreto invocados, es la actividad de la Administración Pública o la promoción de tal actividad, como dice el párrafo 1.º del artículo 3.º del Decreto citado, la que origina o hace nacer la obligación de pago del importe de la Tasa solicitada, independientemente de que el particular solicitante de ella la utilice o no, voluntaria o involuntariamente, porque en esta figura fiscal se tributa por una actividad, pero no del contribuyente, sino de la Administración que la presta, de tal forma que suscitada y prestada la exigibilidad de su importe es evidente porque adquiere realidad el hecho imponible; por ello el artículo 11 de la Ley de 26 de diciembre de 1958 no recoge como supuesto de devolución del importe de la Tasa solicitada la no utilización por el particular postulante de la misma, sino la no prestación del servicio en que ella consiste o la prestación deficiente del mismo o la falta de actividad que precisa la Tasa, pero siempre por parte de la administración concedente, nunca del particular destinatario» (Sentencia de 22 de abril de 1969).

##### 5. Relación jurídica tributaria.

###### A) Sujetos pasivos. Solidaridad.

*Supuesto en que no es aplicable.*

«Hacer gravitar sobre don Alfonso de B. y B., como contribuyente, no obstante su resistencia pasiva a los dos requerimientos que le hizo la Oficina municipal recaudatoria del Ayuntamiento de Madrid, las consecuencias de la solidaridad en el pago de una obligación tributaria cuyo cumplimiento incumbía a él y a otros copartícipes en la titularidad dominical de la finca sobre que recaía el arbitrio en cuestión, ni se deduce del artículo 506 de la Ley de Régimen Local dictado para el supuesto que en él se consigne, es decir, para la falta de presentación de las declaraciones exigidas a los propietarios de solares, ni puede interpretarse su contenido con un criterio extensivo porque, en fin de cuentas, estamos ante un derecho sancionador que por principios harto conocidos, como lo son de la Sala de primera instancia, no permiten aplicaciones extensivas; por lo cual el artículo 506 de la Ley invocada no juega más que en los supuestos que prevé y estrictamente con las sanciones que para ellos establece, sin que pueda tampoco estimarse como una aquiescencia del contribuyente el silencio observado a la liquidación que se practicó por el Ayuntamiento de Madrid y respecto de la cual no aparece notificación alguna que se llevase a cabo con dicho señor, por cuyo conocimiento se hubiese podido deducir la conformidad

o disconformidad con ella, siendo lo único que se deduce de las actuaciones administrativas el requerimiento de pago que le sitúa, como veremos seguidamente, como único contribuyente o sujeto pasivo de la relación jurídicotributaria que hay que estimar indebidamente constituida.

El segundo fundamento de la sentencia recurrida, referente, como dejamos apuntado, a la solidaridad proclamada por el artículo 34 de la Ley General Tributaria, descansa igualmente en otro error, cual es el de confundir la pluralidad de titulares en el hecho imponible con la calificación de sujeto pasivo de uno de ellos eliminando a los demás; de este modo, como el Ayuntamiento de Madrid ha practicado la liquidación eliminando a todos los cotitulares obligados al pago, menos a don Luis Alfonso de B. y B., ha suprimido él mismo el concepto de la solidaridad porque ha impedido la concurrencia de acreedores o deudores que es el requisito *sine qua non* para esta forma de responsabilidad obligacional y deja como único contribuyente obligado a la persona requerida y comprendida en la liquidación practicada, la cual podrá en una relación jurídico privada reclamar por preceptos de derecho privado, pero no por el artículo 34 de la Ley referida, el derecho al reintegro que crea asistirle por el pago efectuado, pero nunca generará la solidaridad pretendida el hecho de establecer una liquidación defectuosa que se entendió exclusivamente, sin fundamento alguno, con uno solo de los obligados al pago de un arbitrio que incumbía satisfacer a varios y a los cuales tenía facultad y obligación al mismo tiempo la Corporación exaccionante de determinar y concretar en la acción gestora e investigadora de que gozan las Haciendas Locales» (*Sentencia de 28 de febrero de 1969*).

**B) Prescripción de la acción de la Administración para la comprobación; el plazo debe contarse desde la presentación de la declaración y no desde el devengo (época anterior a la L. G. T.).**

«La única cuestión planteada y debatida en definitiva en el presente recurso es la de si la acción de la Administración fiscal para la comprobación de lo tocante al ejercicio de 1957, en el Impuesto de Sociedades, por lo que a la sociedad recurrente afecta se hallaba o no prescrita, con prescripción quinquenal, que en esto, en cuanto a cuál fuere el plazo prescriptivo legalmente invocable al respecto, no hay discrepancia entre las partes.

En el caso que nos ocupa, aun ceñidos a tan restrictos condicionamientos, emergen por sí solas dos fechas, la inicial y la terminal, que aventan toda duda al hacer el cómputo de los cinco años, de tal suerte que hacen inexplicable el mantenimiento de la menor duda.

En efecto, las partes están de acuerdo en que, en una fecha, la de 30 de junio de 1958, el contribuyente presentó su declaración y su ingreso a cuenta refiriéndolos al gravamen que le afectaba, y también que ninguna de ellas niega que, en otra, la de 27 de junio de 1963, la Administración, por medio de su Inspector, levantó acta de comprobación,

acta que hubo de serlo con la presencia de persona de la entidad contribuyente no recusada por ésta, y formada por ella, con las advertencias y demás requisitos propios de dichos documentos fiscales, entre ellos lo que consigo llevan de notificación en cada caso, haya o no conformidad del interesado, extremo que para este caso carece de importancia, como asimismo es inoperante la alegación de la fecha del devengo de las cuotas de este impuesto.

Contempladas ambas fechas, resulta patente que para el transcurso de los cinco años faltaban aún tres días, esto es, que la prescripción quedaba *interrumpida* en tiempo y forma» (*Sentencia de 2 de abril de 1969*).

### C) *Exenciones.*

*Utilización de una facultad discrecional para conceder una exención.*

Ante todo, hay que dejar sentado que *la expresión 'podrá', contenida en la Ordenanza municipal de la Tasa, y referida a la declaración de exceptuados de la misma, o más bien 'exceptuables' cuando se trate de instituciones benéficas que vengan a merecer tal privilegiado trato fiscal, no puede tener otro sentido que el de una facultad indudablemente 'discrecional' en la corporación municipal, para conceder o no tal trato excepcional, llegado el caso, a una fundación determinada en atención a su contextura jurídica, a sus fines, a su funcionamiento y a los resultados y efectos sociales, probados o presuntos; pues, en otro caso, habría dicho, sencillamente 'deberá', que es verbo de obligación, de significación imperativa, de acatamiento ineludible, y no precisamente utilizando el verbo poder, que es la expresión genuina de lo que se tiene derecho a hacer, pero que cabe eludir o que no es forzoso acatar y poner en acción.*

Ello no obstante, nunca es permitido, y menos en el terreno del Derecho, y más aún hoy en el del Derecho administrativo, en donde la barrera de la discrecionalidad —antes intangible— ha quedado ya jurisdiccionalmente salvada, al admitirse en la Ley vigente de nuestra jurisdicción los recursos incluso contra actos discrecionales: *nunca es permitido —decimos— confundir lo discrecional con lo arbitrario, pues que aquello se halla o debe hallarse cubierto por motivaciones suficientes, discutibles o no, pero considerables en todo caso, y no meramente de una calidad que las haga inatacables, mientras que lo segundo, o no tiene motivación respetable, sino —pura y simplemente— la conocida 'sit pro ratione voluntas' o la que ofrece, lo es tal que, escudriñando su entraña, denota, a poco esfuerzo de contrastación, su carácter de realmente indefendible su inautenticidad.*

En el caso que nos ocupa, la misma Corporación municipal, rindiéndose a la evidencia, ha venido a dejar desautorizadas de antemano la justificación o el intento de justificación del uso de su facultad discrecional en la concesión o denegación del beneficio de la exceptuación fiscal a la fundación benéfica, al reconocer, noblemente —dicho sea en



honor del proceder de la corporación municipal misma—, que en la fundación benéfica que solicitaba la excepción concurrían méritos más que sobrados para que le fuese concedida, pero que —en fin de cuentas— las apremiantes atenciones económicas que sobre el presupuesto municipal gravitaban. (*necessitas caret lege*) no le permitían —como hubiera sido su íntimo sentir— acceder a lo pedido.

A más de esto, que por sí sólo es ya elocuente y expresivo, la corporación municipal o su representación en la discusión jurisdiccional de ambas instancias no han podido desvirtuar —ni intentado negar realmente— que, en ocasiones anteriores y referidas a entidades benéficas incluso de menor resalte y eficiencia para el bien común, la corporación municipal no tuvo inconveniente en exteriorizar un uso de su facultad discrecional en sentido concesivo; lo cual —indudablemente— viene a dejar a la corporación municipal, al establecer el parangón de su conducta o proceder en casos parangonables, en la situación de quien en casos anteriores renunció a la exacción tal vez porque económicamente no le urgiera tanto o quizá por lo menos importante de las cantidades a percibir, y en la presente por uno —o ambos— de los dos supuestos contrarios, en actitud contraria; lo que —en conclusión y jurídicamente— no puede ser nunca una justificación aceptable» (*Sentencia de 10 de marzo de 1969*).

#### 6. *Determinación de bases imponibles.*

*Los actos de determinación de las bases impositivas gozan de presunción de legalidad conforme al artículo 8.º de la L. G. T.*

«Conforme al artículo 8.º de la Ley General Tributaria (R. 1.963, 2.490, y Ap. 51-66, 7.076), los actos de determinación de las bases impositivas gozan de presunción de legalidad, y por otra parte los principios reguladores del *onus probandi* determinan que la llamada carga de la prueba gravita sobre el actor, en cuanto se trate de hechos constitutivos de la pretensión, y en el caso enjuiciado el supuesto fáctico no es otro que la determinación de si la finca cuestionada estaba afectada precisamente por la referida explotación agrícola, sin que por otra parte ostente la calificación jurídica de solar» (*Sentencia de 28 de abril de 1969*).

#### 7. *Pago de intereses por la Administración.*

*La Administración no está obligada, en principio, a satisfacer interés legal por el importe de los ingresos que resulten indebidos y que está obligada a devolver.*

«La resolución de tal modo y con tal carácter recurrida —la sentencia de la Sala de lo Contencioso-administrativo de la Audiencia Territorial de Valencia, dictada en 23 de noviembre de 1968—, al acoger el sentido y las pretensiones del recurso ante ella interpuesto en materia arancelaria

por 'Olmesa. Compañía Internacional de Envases, S. A.' contra acuerdo de la Junta Arbitral de Aduanas, no se limitó a revocar el acuerdo de ésta, declarando en su sentencia aplicables a la empresa recurrente los beneficios arancelarios que la Junta había entendido inaplicables; sino que, además de reconocerla —como natural y lógica consecuencia de su fallo estimativo— el derecho a la devolución de la cantidad significativa de la diferencia entre las dos liquidaciones —la reafirmada por la Junta Arbitral y la declarada como más procedente por la Sala sentenciadora—, le reconoce o concede un derecho al percibo de los intereses de la misma al tipo legal durante el lapso comprendido entre el ingreso del total que a su juicio resulta indebida y la devolución de la aludida diferencia.

Contra esto último, contra un tal reconocimiento o atribución de intereses a un particular recurrente con éxito y a cargo de la Administración vencida, es contra lo que exclusivamente viene formulado el recurso extraordinario presente: abstracción naturalmente hecha de la declaración de la sentencia en cuanto al principal de lo ante ella controvertido: y respetando de antemano la concesión efectiva de tales intereses a la susodicha empresa, por muy desacertada que una tal atribución de intereses pueda resultar.

El reconocimiento de intereses en contra o a cargo del Erario Público, en una resolución administrativa o jurisprudencial, sólo cabe admitirlo cuando se dé una de estas dos condiciones, o que ello figure así previsto, y de modo especial, inequívoco y terminante, en una ley o disposición equivalente; o que viniera así aceptado de antemano por la Administración Pública, en pacto expreso. Es lo que se deriva de la prevención establecida en el artículo 32 de la Ley de Administración y Contabilidad de 1 de julio de 1911: lo que venía también ya declarado en sentencias de tan respetables fechas como las de 2 de noviembre de 1870, 13 de octubre de 1894, 13 de marzo de 1903 y 23 de abril de 1909, y lo que —después de la Ley citada— ha venido declarándose —entre otras— en las de 26 de abril de 1915, 28 de noviembre de 1950, 24 de enero de 1955 y 17 de enero de 1956.

Las razones de la no obligación de un tal pago de intereses por parte o a cargo de Erario, deriven tanto de principios generales de inobligación, atendido el significado de los intereses legales, como de la significación y situación especialísima del Tesoro ante los particulares, que comporta como algo indeclinable la inmunidad de la Administración Pública a tal respecto. En primer término tales intereses, estos intereses legales —intereses del dinero—, no son en modo alguno frutos naturales: sólo pueden invocarse con fundamento en una obligación convencional o legal. De ahí los principios o la doctrina recogidos en los preceptos y las resoluciones jurisdiccionales que en el considerando precedente iban citadas.

En segundo lugar, las cantidades recibidas por el Erario en pago de liquidaciones fiscales que luego pueden ser objeto de rectificación total o parcial, son para él improductivas, radicalmente improductivas en el sentido que —bien de otro modo— lo son o deben ser productivas para

un particular o una empresa industrial o mercantil, que tiene libertad de destino o empleo económico para sus fondos. El Estado —por el contrario— ha de destinarlas a la cobertura de los gastos públicos, de implacable e inaplazable exigencia; no a la producción de renta. Es más, la no recepción, el no ingreso —aun temporal— de lo presupuestariamente calculado, vendría a ocasionarle el detrimento que la necesidad de la omisión de Deuda Pública le acarrearía. Con todo lo cual, quiere decirse que el principio *id quod interest* del Derecho privado no puede verse como aplicable, indistintamente y sin más, al Derecho público.

Esté criterio de inobligación, derivado de la improductividad subjetiva de los ingresos fiscales, ha venido también a ser declarado y reiterado en sucesivas ocasiones, cuales: —entre otras— en las de las sentencias de 11 de octubre de 1919, 5 de julio de 1920, 15 y 18 de octubre de 1929, 11 de marzo de 1931, 17 de enero de 1956 y 8 de abril de 1961, teniendo siempre presente el precepto —antes citado— de la Ley de Administración y Contabilidad de la Hacienda Pública» (*Sentencia de 30 de junio de 1969*).

#### 8. Procedimiento económico-administrativo.

*La facultad de conceder aplazamiento de pago que establece el artículo 83 del Reglamento es de carácter discrecional.*

«Aunque la materia discrecional es acogida en la nueva Ley de la jurisdicción como objeto de revisión en cuanto actividad administrativa, es igualmente cierto que las facultades que el artículo 83 del Reglamento de Reclamaciones Económico-Administrativas confieren a los Tribunales de dicha jurisdicción en cuanto se relaciona con los aplazamientos de pago, respecto de las reclamaciones sometidas a su conocimiento, no obstante ser actividad discrecional y, por tanto, sometida al enjuiciamiento contencioso-administrativo, ha de ser bajo la premisa fundamental de que tal actividad administrativa debe ser censurada en esta jurisdicción bajo los cauces que predetermina el artículo 83, también de la Ley de 27 de diciembre de 1956, o sea, valorada tal actividad dentro de los perfiles que marca el Ordenamiento jurídico, cuya infracción acarreará la estimación del recurso, o con desviación de poder, que es otra forma de infracción recogida en el citado precepto y que daría igualmente lugar a la estimación del recurso si se hubiese incurrido en tal forma de vulneración de la norma.

Al haberse denegado en el supuesto de autos el aplazamiento de pago de la cantidad importe de la liquidación que por el impuesto de Sociedades y por el ejercicio de 1964 solicitaron los recurrentes ante el Tribunal Económico-Administrativo Provincial de Madrid, de cuya resolución se alzaron ante el Central correspondiente, es claro que la resolución del provincial acordó tal denegación en uso de la facultad discrecional que le confiere el número 1 del artículo 83 del Reglamento de Procedimiento Administrativo de 26 de noviembre de 1959, según puede

leerse en la parte dispositiva de su acuerdo que, por copia obra en el expediente administrativo; mas si bien es verdad que no se citan en esta resolución otros preceptos legales que la apoyen, no es menos cierto igualmente que siempre que por los recurrentes no se citen aquellos que se supongan infringidos, estará la Sala vedada de apreciar la norma que hubiese conducido a otorgar el aplazamiento denegado y contra el cual se acude a esta vía jurisdiccional; pero para ello es preciso que en la demanda se hubiesen alegado los preceptos pertinentes que obligaran al Tribunal Provincial a haber concedido la suspensión del pago» (*Sentencia de 21 de abril de 1969*).

*«Las resoluciones denegatorias de aplazamiento o suspensión, con o sin aval bancario, acordada por uno u otro de los Tribunales de lo Económico-Administrativo —el Provincial y el Central—, no necesitan, para casos como éstos (a diferencia de las resoluciones de fondo en las reclamaciones o recursos en que lo que se discute es materia no discrecional, sino enteramente reglada), una fundamentación distinta de la que dichas resoluciones denegatorias contienen. Con lo cual quiere decirse que no puede haber en ellas, por tal motivo, la menor infracción ni el más leve desconocimiento de precepto, como el artículo 83 del Reglamento del Procedimiento Económico-Administrativo de 26 de noviembre de 1959, que es el aplicable y suficiente, y cuyo contenido es claro o inequívoco.*

*El hecho de que en algunas Aduanas y durante un cierto período se hubiera venido o estado en la práctica de una mayor o menor accesibilidad al aplazamiento en los ingresos y a la admisibilidad de los avales bancarios en su sustitución, como la parte recurrente ha dado a entender, no quita valor al principio y a los preceptos legales de la ejecutividad administrativa» (*Sentencia de 23 de abril de 1969. En el mismo sentido, las sentencias de 23 y 30 de abril de 1969*).*

#### 9. Jurisdicción contencioso-administrativa. «Solve et repete».

##### A) Supuesto de inadmisibilidad.

*«Por lo que se refiere a la causa de inadmisibilidad alegada por la representación de la Administración, y que se funda en no haberse acompañado al escrito de interposición del recurso, el documento acreditativo del ingreso en el Tesoro de la cantidad controvertida, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 82, ap. F), en relación con el 57, 2, e), ambos de la Ley de la jurisdicción, si se tiene en cuenta que el artículo 83 del Reglamento de Procedimiento para las reclamaciones económico-administrativas en su apartado 8.º, implica la suspensión con carácter preventivo, hasta que el órgano competente resuelva acerca de su concesión o denegación, y siendo la cuestión de fondo del presente recurso, precisamente la suspensión o no de la ejecutoriedad del acto administrativo impugnado es evidente que si fuera ineludible la exigencia del previo pago, vendría a prejuzgarse la cuestión planteada, pues ello implicaría dar por decidido, lo que en definitiva ha de ser objeto de la*

*sentencia*, razones todas que llevan a la conclusión de que en el caso concreto que nos ocupa la referida causa de inadmisibilidad debe ser desestimada» (*Sentencia de 24 de febrero de 1969*).

B) *Supuesto de inadmisibilidad.*

«Atendida —entre otras circunstancias de este caso— la situación de fraccionamiento de pago concedida a la corporación deudora, no cabe entrar en la existencia de causa de inadmisibilidad de este recurso jurisdiccional derivada de la falta de previo total ingreso de lo liquidado, causa que podría tomarse en consideración en otro caso, teniendo en cuenta el precepto de la Ley de esta jurisdicción, que en términos generales —salvo excepciones muy calificadas— así lo exige, siempre que se trate de recursos contra liquidaciones fiscales. Y, por tanto, fuerza será hacer caso omiso de tal inadmisibilidad, teniendo —al contrario— por admisible a tramitación y sentencia ante nuestra Sala el presente recurso» (*Sentencia de 6 de marzo de 1969. En el mismo sentido, la sentencia 1.132*).

C) *El depósito a disposición de la Administración produce el mismo efecto que el pago.*

«La carencia de viabilidad de la causa de inadmisión del recurso es clara, en primer término, porque los dos resguardos acompañados por el actor don Miguel M. B. al escrito de interposición, por las cantidades de 13.381 pesetas y 8.029 pesetas, importe, respectivamente, de las sanciones de multa y sustitutivo del comiso impuestas al señor B., acreditan el ingreso en la Delegación de Hacienda de Castellón por el concepto de 'Recursos Eventuales-Contrabando', por lo que no se trata de un depósito; y en segundo lugar, porque aun cuando el ingreso se hubiera hecho en este concepto, habría de estimarse cumplida la exigencia del artículo 57, apartado c), del párrafo 2 de la Ley rectora de la jurisdicción, conforme a la jurisprudencia de este Tribunal Supremo consignada, entre otras, en las sentencias de 28 de enero y 11 de junio de 1966 (R. 3.293 y 3.035) y 6 de febrero y 25 de marzo de 1968 (R. 808 y 1.557), que interpretando el antiguo principio *solve et repete*, han establecido la doctrina de que es suficiente y ha de atribuirse los efectos del pago al depósito a disposición de la Administración, ya que ésta puede, en cualquier momento, disponer su efectividad en metálico; por todo lo cual ha de desestimarse el alegado de inadmisibilidad propuesto por el Abogado del Estado, y entrar en el examen del fondo del proceso» (*Sentencia de 24 de marzo de 1969*).

«El requisito de previo pago debe reputarse cumplido cuando conforme a normas administrativas especiales están depositadas las cantidades correspondientes en la Caja General de Depósitos a disposición del organismo sancionador, el cual tiene la facultad de hacerlas efectivas sin necesidad de intervenir el particular multado» (*Sentencia de 3 de mayo de 1969*).

## II. IMPUESTOS DIRECTOS.

### 1. *Contribución Territorial Rústica. Gravamen especial.*

*Sujeción de fincas arrendadas a la revisión prevista en el artículo 40 de la Ley de 26 de diciembre de 1957. Naturaleza del gravamen.*

«La cuestión versa sobre la sujeción o no de fincas, sujetas en principio a la revisión del líquido imponible ordenado en el artículo 40 de la Ley de 26 de diciembre de 1957, cuando ellas vinieran dadas en arrendamiento; y esto, por la disminución de rendimiento que tal privación parcial del mismo venga a significar para el propietario; siempre, naturalmente (de no tenerse así por sobreentendido), que aun con tal disminución de ingresos para el propietario no se incidiera en la motivación numérica de la revisibilidad, que —como es sabido— quedaba fijada en la cifra de 170.000 pesetas, teniéndose por sometidas a tal revisión aquellas fincas 'unitarias' (en la doble significación de su unidad objetiva o agrimensural —una finca materialmente considerada— y su unidad subjetiva o patrimonial —finca de un propietario—) cuya riqueza catastral rebasara ya tal cifra.

En el texto legal que preceptúa la revisión no aparece, directa ni indirectamente, la exclusión de las fincas dadas en arriendo; lo cual no quiere decir que por consideraciones racionales, aplicables o a tener en cuenta en la interpretación del precepto legal, no pudiera venirse a la conclusión de su exclusibilidad; pues que —sabido es— la hermenéutica en Derecho no se contiene enteramente dentro de la escueta literalidad del precepto, sino que es permitido —y aun obligado— adentrarse en su entraña, buscando todo su sentido a la luz de su motivación y de su finalidad.

Aparece perfectamente claro que el precepto se dio con el fin de llegar y estar en todo momento, anualmente al menos, al tanto de la verdadera productividad —de la riqueza presumible— de las fincas más importantes del territorio nacional, ya que, prácticamente, no era posible o no era factible estarlo respecto de todas y cada una de las que son objeto gravable de la Contribución de Rústica; de su productividad o riqueza fiscal, independientemente de la distribución personal de tal riqueza, toda vez que la Contribución de Rústica, como la de Urbana, no ha venido siendo sino una imposición de producto y no un gravamen de ingresos personalizados y líquidos equiparable a una Contribución parcial sobre la renta.

Esta visión fiscal, objetiva que no subjetiva, de tal imposición, y que ya de antemano vendría a hacer inadmisibile en sentido exentivo una alegación como la de este caso, la de no recoger el propietario íntegramente el producto de su finca, sino uno mucho menor, y aun menor, desde luego, que el que de ella resulte recogiendo el llevador de la

misma que no es el propietario, se ve reforzada —frente a las inquietudes de la señora propietaria recurrente— por la reflexión del derecho de repercusión que —en principio y salvo renunciaciones o dejaciones previas o *a posteriori*— el propietario tiene contra el colono; con lo cual la invocación de lesión económica que a la propietaria arrendadora vendría a irrogársele, en comparación con la que no se le irrogaría a otros, propietarios cultivadores ellos mismos de sus propias fincas, se desvanece por sí sola» (*Sentencia de 18 de marzo de 1969*).

## 2. Contribución Territorial Urbana.

A) *Limitación de los beneficios de los artículos 2 y 3 de la Ley de 3 de diciembre de 1953 en relación con el artículo 13 de la Ley de 18 de marzo de 1895 a las construcciones y edificios; inaplicabilidad a los solares.*

«La cuestión planteada y que debe ser objeto de resolución queda circunscrita, conforme se precisa en la sentencia apelada, a la interpretación de la normativa contenida en el Decreto de 20 de febrero de 1964 (R. 518 y Ap. 51-66, 1.167) del Ministerio de la Vivienda y en la Ley de 3 de diciembre de 1953 (R. 1.609 y Ap. 51-66, 1.144), que a su vez se remite al artículo 13 de la Ley de 18 de marzo de 1895 (Dic. 7.190) en orden al alcance de las exenciones y beneficios fiscales que se otorgan a los edificios de nueva planta y se construyan en terrenos comprendidos en el sector designado 'Ciudad Puerta de Hierro' del Ayuntamiento de esta capital, dentro de cuya urbanización se halla el edificio de la calle Peguerinos, núm. 16, propiedad del recurrente don T. L. de T., y más concretamente determinar si los beneficios fiscales por concepto de contribución urbana deben aplicarse sólo al edificio construido, que es la tesis de la Administración, o debe comprender también al solar que soporta la nueva obra, que es la tesis de la sentencia recurrida conforme con la pretensión del actor.

Aun apartándose en la interpretación de la norma de la acepción rigurosa de las palabras o términos establecidos en los artículos 1 y 2 de la Ley de 3 de diciembre de 1953 y artículo 1.º, párrafo 1.º, del Decreto de 20 de febrero de 1964 —de cuyo texto literal sólo los edificios de nueva planta pueden disfrutar del beneficio fiscal que se discute—, y, se atienda para esclarecer el sentido de dichas normas a través de una interpretación sistemática y espiritualista, nos encontramos que aun atendiendo a estos otros medios lógicos, sistemáticos e históricos, conducirían a una resolución distinta a la tesis contenida en la sentencia apelada, pues aplicando estos últimos criterios, *partiendo del formulado por el mismo legislador, del que no puede prescindirse por su valor especial por la identidad de origen que tiene con las normas que son objeto de exégesis, las mismas fueron dictadas con la finalidad de estipular a las inversiones inmobiliarias para la construcción de edificios de nueva planta en los nuevos sectores o polígonos construidos para la expansión de Ma-*

*drid, y, a su vez, por el artículo 13 de la Ley de 18 de marzo de 1895 sobre obras de saneamiento o mejora interior de las poblaciones refería la exención temporal por territorial a las fincas nuevas limitando la imposición por tal concepto tributario a la suma que se pagase por 'las fincas que se encontraban en pie', y estableciendo en su último apartado prohibición a los Ayuntamientos de que impusieran a las nuevas edificaciones derechos de licencia de obras, etc., lo que conduce a la conclusión de que ya aquel sistema de beneficios fiscales fuera establecido sólo para los nuevos edificios, puesto que las obras de urbanización precisan también de licencia municipal y no se incluían en los beneficios que se otorgaban.*

A este mismo resultado nos lleva el estudio del proceso histórico sufrido hasta 1895 por la Contribución Territorial cuyo régimen fiscal hasta aquella fecha no distinguía por contribución de inmuebles teniendo una consideración unitaria, agrupando tanto a la rústica y pecuaria como a la urbana, y a este único gravamen se alude en el mencionado artículo 13 de la Ley de 18 de marzo de 1895 al expresar '... que no tributarán en este concepto y por territorial...', etc., por lo que no cabía el problema que hoy es objeto de discusión, y por esta razón aquella Ley tenía como tope de tributación que no rebasaría de la mayor suma que la que en conjunto estaba impuesta a las fincas que se encontraban en pie, al adjudicarse la concesión, pero, estando hoy diferenciada como rama amparada la Contribución Urbana y determinándose la base estimable en forma distinta para los solares y los edificios estructurados separadamente la fijación del líquido imponible de aquéllos y éstos, se pone de manifiesto que al establecer el legislador beneficios tributarios expresamente en favor de los edificios construidos, no existe aquella anterior razón fiscal para que alcanzase al solar que constituye el soporte del nuevo edificio por ser ahora separable y así también se deduce del hecho de sujetar la Ley del Impuesto a los edificios, aun cuando el terreno en que se hallen construidos no pertenezca al dueño de la construcción, todo lo cual, unido a la idea que presidió en la normativa actual, el otorgamiento de los beneficios fiscales que, como ya se deja indicado, fue la de fomentar la construcción de edificios de nueva planta en los nuevos sectores o polígonos de Madrid, a favor de cuyas construcciones de nueva planta están expresamente establecidos en el conjunto de Decretos dictados a partir de la Ley de 3 de diciembre de 1953, y siendo ésta la única cuestión que fue objeto de controversia, procede decidirla según se deja razonado de conformidad al criterio ya establecido por esta Sala en un caso análogo en sentencia de fecha 22 de enero del año en curso (R. 1.969, 42). sin que a esta conclusión se pueda oponer válidamente lo establecido en el segundo párrafo del artículo 1.º del Decreto de 20 de febrero de 1964, respecto a que la aplicación de los beneficios fiscales reconocidos en dicho artículo se tendrá en cuenta lo previsto en el artículo 13 de la Ley de 18 de marzo de 1895 que los propietarios de las fincas que se construyan en los solares resultantes de la urbanización no tributarán por concepto de contribución de inmuebles por mayor suma que la que en



conjunto estaba impuesta a las fincas que ocupaban el mismo suelo antes de la reforma; y no podía imponerse a las nuevas edificaciones derechos de licencia de obras, etc., porque, como se ve por la simple lectura no cabe hacer una interpretación aislada de ese párrafo 2.º, sino que tiene que hacerse sistemática, de todo el precepto, que expresamente refiere la concesión de los beneficios fiscales a los edificios de nueva planta, no a los dueños o propietarios de las fincas, pero aunque se hiciera una correcta exégesis de ese párrafo 2.º, aisladamente considerado no llevaría al fin deseado por el recurrente por ser manifiesto que acorde con el principio establecido en el párrafo 1.º, del propio artículo, al referirse 'a las fincas que se construyan en los solares resultantes de la urbanización', y 'a las fincas que ocupaban el mismo suelo antes de la reforma', y 'que no podrá imponerse a las nuevas edificaciones derechos de licencia de obras'; está claro que la aplicación de los beneficios fiscales sólo se reconoce a las nuevas construcciones o edificios que se construyan sobre los solares resultantes de la urbanización, aunque sin rigor técnico se haya empleado el de palabra 'finca' en vez de emplear el concepto de edificios, pues sobre los solares resultantes de la urbanización, las únicas fincas que pueden levantarse no pueden ser más que las nuevas construcciones, o edificios de nueva planta, de ahí que del análisis de ese párrafo 2.º sea también forzoso concluir que su aplicación excluya a los solares resultantes de la urbanización» (*Sentencia de 8 de marzo de 1969*).

B) *En el expediente de elevación de producto bruto a que se refiere el artículo 99, 3.º, L. A. U., no tienen por qué comparecer los inquilinos.*

En el caso que se contempla y en virtud del acta de la Inspección de Tributos de Lugo, correspondiente al ejercicio del año 1966, por Contribución Urbana, se asignó como producto del inmueble propiedad de doña Carmen P. G., de dicha capital, la cantidad de 171.675 pesetas como producto bruto y la de 128.755 pesetas como producto líquido, y efectuada la oportuna liquidación, ésta fue confirmada por la Delegación de Hacienda en su resolución de 2 de abril de 1967, al resolver el recurso correspondiente, y recurrida esta última, la Sala de lo Contencioso de la Audiencia de La Coruña, al glosar la doctrina de los defectos de procedimiento y entender que los mismos son de orden público, llega a una interpretación del artículo 99, núm. 3.º, de la L. A. U. en el sentido de que en el expediente a que dicho artículo se refiere habría de comparecer cada uno de los inquilinos de la casa, ocupantes de los diferentes pisos en calidad de arrendatarios, y oídos en consecuencia, por ser destinatarios de las derivaciones del acto de liquidación, y al no haberse ello producido, procede la anulación del expediente con reposición de las actuaciones al ser que tenían en el momento de iniciarse las mismas con objeto de que se instruyan de nuevo si la Administración lo entiende oportuno, con audiencia de los inquilinos referidos, y sin que la sentencia apelada entre en el fondo del asunto.

El artículo 99, núm. 3.º, de la L. A. U., contiene en síntesis dos

actos diferentes, uno de ellos que se contrae a la posibilidad de elevación de rentas de viviendas y locales de negocio, cuando la Hacienda asigne a los mismos una renta superior a la que satisfaga el inquilino o arrendatario, todo ello en virtud de expediente instruido de oficio por el servicio de Catastro Urbano, lo cual supone una actividad puramente administrativa, y por ello se resuelve en definitiva dentro del recurso contencioso, con todas las consecuencias a ello inherentes, mientras que el otro es aquel por el cual se hará efectivo el incremento autorizado, respecto a los inquilinos previamente oídos o notificados por el arrendador, lo cual pertenece al orden privado de las relaciones arrendaticias, entre las dos figuras titulares del arrendamiento, y como consecuencia no puede afectar a la relación jurídico-procesal en el expediente aquél instruido por la Hacienda, sino que habrá de encauzarse en su día conforme a las exigencias del orden civil de dichos titulares del arrendamiento» (*Sentencia de 27 de febrero de 1969*).

### C) *Valoración de renta íntegra y líquida.*

«Es procedente el estudio de la cuestión de fondo concretada a la valoración de la renta íntegra y líquido imponible que se fijó el año 1957 para el solar y edificaciones de la Compañía recurrente en la calle de Méndez Alvaro, núm. 104, de esta capital.

Dentro ya de este problema y sin desconocer que el Servicio de Valoración Urbana es permanente, como proclama la sentencia de esta misma Sala de 30 de octubre de 1967, y puede como tal ser requerido por la Inspección de Hacienda para la posterior comprobación de valores que hayan sido fijados anteriormente y mucho más si lo han sido con carácter provisional, como ocurre en el supuesto de autos, no empece este principio de orden fiscal para que dichas valoraciones tengan que acomodarse a una realidad valorativa y sean coincidentes a una estimación exacta y ponderada de las bases sobre las que han de gravitar los impuestos que se establezcan sobre ellas y más concretamente las cuotas que se devenguen con relación a dicha función de valor.

Acordada por la Sala, en uso de sus facultades para mejor proveer, la determinación de estos valores por la prueba pericial acordada en las actuaciones que ha sido realizada por un solo perito Arquitecto y en cuya probanza se evidencia que la realidad de valor apreciado en el terreno y edificaciones objeto de la valoración realizada por el Servicio de la Hacienda en 1960 dista notablemente de la obtenida por el Técnico en cuestión, que arroja unos resultados menores en su cuantía de los propios que fijó la Hacienda en 1957, es obligado acoger la reclamación formulada por la entidad recurrente en su recurso, cuando además las causas de valor que se aducen por la Administración no tienen la justificación debida en relación con los índices apreciados por el propio perito en su informe que no alcanzan la cifra estimada por la Inspección practicada y que sirvió de base para el aumento contra el que hoy se reclama, sin que tampoco se haya demostrado por la Administra-

ción Pública las causas de elevación de valor» (*Sentencias de 2 de julio de 1969*).

### 3. *Impuesto sobre las Rentas del Capital.*

#### *Base imponible estimable por intereses de demora.*

«La liquidación practicada por la Sección de Impuestos Directos de la Delegación de Hacienda de Huelva toma en cuenta para practicarla el referido documento y con una base de 300.000 pesetas a que ascienden los intereses que figuran en el testimonio en relación del juicio ejecutivo y sentencia en él recaída, en concepto de demora más el interés del 6 por 100 en novecientos treinta y ocho días de un capital de pesetas 3.562.618,49, que arroja un total de cuotas de 224.222,14 pesetas, a las que se aumenta el 50 por 100 de multa por omisión, por parte del Tribunal Económico-Administrativo Central, corrigiendo la liquidación primeramente practicada por la Sección de Huelva, en razón a la falta de declaración a que venían obligados y no prestaron los recurrentes prestatarios.

Este primer punto de estudio relativo a la liquidación, puesto en relación con el tercero referente a la calificación del expediente como de omisión en razón a no haber dado los prestatarios la declaración a que se refiere el artículo 79 de la Ley General Tributaria (R. 1.963, 2.490 y Ap. 51-66, 7.076) para tipificar las infracciones de tal índole o la falta de retención a que se refiere el artículo 7.º de la Ley de 22 de septiembre de 1922 (Dic. 5.230) y por cuya razón han sido sancionados los recurrentes, constituye el motivo fundamental de meditación en orden a proclamar la corrección tanto de la liquidación practicada, recurrida ante la jurisdicción económico-administrativa, como del acuerdo de su Tribunal Central que se impugna en este recurso, con la única variante de la cuantía del porcentaje de la multa impuesta a aquéllos, que debe ser resuelta en el sentido de contemplar una situación litigiosa a través de la cual han sido debidamente ponderados los líquidos resultantes de los dos procesos que nos justifican los sendos testimonios judiciales del proceso de mayor cuantía y del ejecutivo que se aportan al expediente administrativo.

De tales documentos públicos, tan parcos como expresivos, no puede menos de admitirse que si el documento privado de mayo de 1957, del cual se parte para deducir los intereses de un supuesto préstamo que en él se contiene durante el tiempo que se fija, descontando la prescripción operada, según la propia Administración, ha sido objeto de dos juicios seguidos ante los Juzgados de Primera Instancia número 1 de los de Madrid y el de Ecija, habrá que atenerse a las sentencias que recayeron en ellos para poder determinar las cantidades y los plazos durante los cuales las primeras devengasen intereses, circunstancias éstas que impidieron a los deudores declarar las cuantías del préstamo y retener las cantidades a ingresar a la Hacienda Pública en el concepto de

*Rentas del Capital como base del Impuesto discutido, con lo que fácilmente se advierte que la supuesta infracción tributaria que se les atribuye a los deudores no procede, puesto que el cumplimiento de tales deberes legales necesita una posibilidad física de aplicación que ellos no tuvieron, no solamente por razón de los litigios mantenidos a que nos estamos refiriendo, sino porque su resultado fue, en la mayor cuantía, acogedor de parte de la pretensión reconvenicional de los hoy recurrentes, entonces demandados, y en el ejecutivo, porque, limitados al aspecto procesal la cifra de 300.000 pesetas que se titula de intereses de demora, comprende, como es sabido, conceptos de muy distinta significación, pero de obligada computación para discriminar la parte relativa a los intereses propiamente dichos y las partidas de gastos y costas de dicho proceso que, en modo alguno, pueden suponer base del impuesto que estudiamos porque no son incrementos o beneficios del capital prestado.*

Asimismo, el concepto sustantivo de intereses de demora no puede determinarse exactamente ni en su cuantía ni en su idoneidad para formar la base del impuesto, porque además de la razón que dejamos consignada anteriormente, la existencia de un título ejecutivo, como es la letra de cambio que origina uno de los procedimientos a que hemos aludido precedentemente, seguido ante el Juzgado de Primera Instancia de Eciija, es formal y abstracto y aunque figura testimoniado en el expediente administrativo, no aporta el negocio subyacente en que descansa, y ello impide ver la relación que puede mantener con el declarativo de mayor cuantía a que también se alude, impidiendo deducir las minoraciones o aumentos que haya que tener en cuenta para determinar la liquidez de la suma sobre la que operar para determinar exactamente la base del impuesto» (*Sentencia de 17 de marzo de 1969*).

#### 4. *Impuesto Industrial. Cuota de licencia.*

##### A) *Ayuntamiento no exento por actividad de camping.*

«La cuestión objeto del recurso consiste en decidir si la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, que se impugna, se ajusta al Ordenamiento jurídico, y si debe declararse nula la liquidación girada a cargo del Ayuntamiento reclamante, por el concepto de licencia fiscal del Impuesto Industrial, ejercicios de 1962 y 1963, con sus recargos, con declaración de no sujeción y exención a dicho Tributo por el concepto que se indica, con devolución, en su caso, de la cantidad ingresada.

El problema planteado se polariza en torno a si el llamado 'Camping del Saler, sito en terrenos propiedad del Ayuntamiento de Valencia, constituye una actividad industrial en cuanto tiene una finalidad de lucro, y, por consiguiente, encuadrado en el epígrafe 1.852 de las Tarifas del Impuesto, satisfaciendo la cuota correspondiente, o si, por el contrario, las contraprestaciones percibidas son meras tasas por aprovechamiento de propiedades o instalaciones municipales destinadas al uso público, con lo que la cuestión queda circunscrita exclusivamente a una

valoración de la prueba que obra en el proceso por poder establecer la conclusión de si se ejerce o no una industria, lo que negado por el Ayuntamiento recurrente, se afirma por la Administración, y en este aspecto cabe destacar que en la publicación periódica *Boletín de Información Municipal*, que edita el propio Ayuntamiento, en su núm. 45, en sus páginas 48 y siguientes, se dice entre otras cosas sobre el 'Camping del Saler', que fue inaugurado oficialmente el 3 de junio de 1958 como camping de primera categoría, con una extensión de 32.000 metros cuadrados y capacidad para 240 personas..., y en el transcurso del tiempo se han remozado notablemente sus instalaciones, perfeccionando sus servicios y ampliado su recinto...; en la actualidad comprende una superficie de 56.622 metros cuadrados, y la capacidad de los servicios está calculada para atender a 500 personas..., los servicios higiénicos están distribuidos en tres pabellones, con 20 lavabos y 36 duchas... Otro pabellón alberga los fregaderos y cocinas de gas butano..., la oficina de recepción, el restaurante, el supermercado y el kiosco de prensa...; las inversiones realizadas hasta el momento ascienden a 3.151.492 pesetas.

En la publicación aludida se añade 'que los ingresos habidos durante el año 1964 de marzo a octubre ascienden a 2.607.657 pesetas, además que en el acta obrante al folio 52 de las actuaciones aparece que el día 18 de enero de 1964 se hace entrega al excelentísimo Ayuntamiento de los locales por el Director Gerente de la Compañía 'El Aguila, S. A.', que ocupaba dentro del recinto del camping y donde se hallaban instalados los servicios de café, bar, restaurante y economato, todo lo cual lleva a la conclusión de que nos encontramos ante el ejercicio de una actividad comercial o industrial, entendiéndose por tal conforme a la regla 3.ª de la instrucción provisional de 15 de diciembre de 1960 (R. 1.960, 1.751 y R. 1.961, 16 y Ap. 51-66, 7.339), la de cualquier industria, comercio, arte u oficio, por cuenta propia o en comisión, sin otras excepciones que las indicadas expresamente en las Tarifas y sin que en las mismas se encuentre incluida la referida actividad.

No cabe asimilar la relación jurídica que se establece entre el Ayuntamiento de Valencia y los usuarios del camping, a la calificada por el recurrente como alquiler de terrenos, porque ello aparece contradicho por los instrumentos probatorios mencionados, y porque en la relación de actividades municipales referente a la Administración de Rentas y exacciones, no aparece entre las Tasas, Arbitrios e Impuestos nada relacionado con el 'Camping del Saler', que en cambio figura relacionado en el apartado relativo a Fomento, y sin que por otra parte el hecho de que el Tribunal Económico-Administrativo Central, en un Ac. de 13 de abril de 1965, referido al Impuesto sobre Sociedades haya resuelto en el sentido de que no se ejercía una industria, pueda ser vinculatorio, en relación al supuesto que se enjuicia, entre otras razones porque los supuestos de hecho de que se parte en aquel acuerdo aluden a una ausencia de servicios que en cambio aparecen perfectamente probados en este proceso, que se prestan, y sin que el hecho de que alguno de ellos pueda funcionar defectuosamente, pueda enervar la realidad que resulta de

la prueba, pues en último término si se faltara a condiciones de salubridad, lo cual no parece exacto si nos atenemos a los elementos de juicio aludidos, ello no tendría otra significación que la infracción de normas de ineludible observancia, que no podrían en ningún caso servir de soporte a una exención o no sujeción del Tributo» (*Sentencia de 20 de marzo de 1969*).

**B) Sujeción al impuesto por la explotación del ferrocarril suburbano Plaza de España-Carabanchel, realizada por el titular de un contrato de arrendamiento suscrito con la explotación de ferrocarriles por el Estado.**

«Partiendo del principio de que la naturaleza del contrato concertado entre la entidad recurrente, y la explotación de ferrocarriles por el Estado para la del ferrocarril suburbano de Madrid, entre la Plaza de España y Carabanchel no puede ser calificado desde el punto de vista fiscal, de otra forma que la que resulte de su verdadera naturaleza jurídica, es de notar que no es otra que la de un contrato de arrendamiento, por el que se confiere a la Compañía Metropolitana recurrente la explotación del aludido ferrocarril, ya que en las cláusulas del convenio se especifica que la Dirección en todos sus aspectos se encuentra al exclusivo cargo de la Compañía reclamante, actuando en la misma forma que si de una concesión se tratara, todo lo cual se reafirma a lo largo de las distintas estipulaciones al aludir al personal que ha de llevar a efecto la gestión y a la separación de cuentas, conclusión que se reafirma con vista de lo dispuesto en el Decreto de 22 de diciembre de 1960 (R. 1.961, 11, y Ap. 51-66, 9.309), en el que claramente se establece que no habrá ni responsabilidad, quebranto ni beneficio para la explotación de ferrocarriles por el Estado, reiterándose que la Compañía recurrente actuará en la explotación del suburbano como si se tratara de una concesión propia.

Independientemente de lo que antecede y polarizada la cuestión desde el plano estrictamente fiscal, es perfectamente claro que se ejerce por la Empresa demandante en el repetido ferrocarril la actividad de transporte de viajeros, determinante de un hecho imponible y de innegable contenido económico, actividad que se encuentra específicamente tarifada a efectos de tributación por la licencia fiscal del Impuesto Industrial en el epígrafe 9.252, apartados D) y E), y sin que sea posible encuadrarla en el epígrafe 9.352, que tiene una clara tipificación referida a contratación de servicios con el Estado, y toda vez que resulta irrelevante en el supuesto enjuiciado si la Compañía actora percibe o no el total de los beneficios de la explotación, ya que ello afectaría exclusivamente a la cuota de beneficios, pero no a la licencia fiscal, al resultar indudablemente que se desenvuelve o ejerce una actividad industrial, la consecuencia no puede ser otra que la desestimación del recurso sin que se aprecien motivos para una especial imposición de costas» (*Sentencia de 23 de abril de 1969*).

5. *Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas (Contribución general).*

*Supuesto de competencia del Jurado Territorial.*

«A través de toda la complicada tramitación del expediente administrativo, sobre todo en el ámbito provincial ante la Delegación de Hacienda de Valencia, destaca con claridad meridiana que el contribuyente don Vicente R. G., por Contribución sobre la Renta, no atendió los requerimientos que la propia Administración y concretamente la Inspección de Hacienda de Valencia le hicieran con fecha 3 de diciembre de 1960 ni el de 6 de junio de 1963, por lo cual fue objeto de sendas sanciones que se acusan a los folios 13 y 14 del expediente recopilado en la cubierta del Jurado Territorial Tributario de Valencia.

Frente a tales hechos no pueden tener acogida las manifestaciones del recurrente que formula en las actuaciones administrativas ni en su demanda ante esta jurisdicción y reitera en sus conclusiones, ya que esas dos incomparecencias quedan evidenciadas y faltas de justificación, como lo acredita, respecto de la primera, la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Provincial de Valencia, que ganó firmeza al no impugnarla el interesado o, por lo menos, así aparece en las actuaciones, de 30 de noviembre de 1963, confirmando la multa de 1.000 pesetas que el Delegado de Hacienda de Valencia impone al señor R. y contra la que recurrió a dicho Tribunal, por no haber atendido requerimientos de aquella Inspección de Hacienda con objeto de investigar los ejercicios 1955 a 1959 por Contribución sobre la Renta; en dicha resolución, confirmativa de la sanción que se recurría, se da como fundamento de aquélla que el reclamante no ha justificado ni siquiera intentado justificar la procedencia de su reclamación.

Sobre esto hay otro hecho igualmente trascendente, y éste admitido por el propio reclamante, que no efectuó la declaración debida y prevista en el artículo 25 de la Ley de 16 de diciembre de 1954 (R. 1.849 y Ap. 51-66, 7.493) de Contribución sobre la Renta que era la entonces vigente, a cuya omisión argumenta que no estaba obligado, pero lo cierto es que los ingresos deducidos por la Inspección le comprendían en tal obligación que no podía quedar a merced de su criterio como contribuyente, puesto que una cosa es no estar obligado a pagar tal impuesto y otra muy distinta no estarlo a declarar, circunstancia ésta que sitúa al reclamante, en unión de las precedentes en el supuesto previsto en el apartado a) del artículo 51 de la Ley General Tributaria, porque su actitud impide la determinación de sus ingresos por el régimen de estimación directa.

Por estas razones que no son otra cosa que reiteración de los argumentos de los empleados por el Tribunal Económico-Administrativo Central contra cuyo acuerdo, dictado en alzada del pronunciado por el Provincial de Valencia de 30 de junio de 1966, se hace obligada la confir-

unación de ambos, así como el acuerdo del Delegado de Hacienda de aquella provincia declarando la competencia del Jurado Territorial de la misma, toda vez que la conducta del contribuyente le hace incurrir en el supuesto que dejamos citado de la Ley General Tributaria (R. 1.963, 2.490 y Ap. 51-66, 7.076), aplicable al supuesto de autos por la fecha de dicho acuerdo y la de entrada en vigor de aquella Ley» (*Sentencia de 23 de junio de 1969*).

## 6. *Impuesto de Sociedades.*

### A) *Tarifa aplicable a los seguros de responsabilidad civil.*

«Atendidos a este segundo tema apuntado que comprende los trimestres primero, segundo y tercero del año 1961, así como el primero del año 1966, en cuanto al referido impuesto de Sociedades de Seguros, queda patente que la diferente suerte que pueden correr dichas liquidaciones viene impuesta, como ya se ha dicho en anteriores sentencias de esta misma Sala, por la divisoria que establece la orden comunicada de 3 de abril de 1965, que por su falta de publicación y por su jerarquía normativa no viene encaminada a modificar ni menos a derogar el régimen legal que establece la disposición octava de la tarifa III de la Ley de 22 de septiembre de 1922 (Dic. 5.230), sino a delimitar el obrar de la Administración en este punto concreto.

Por ello es *meta fundamental en esta materia, dada la diferencia que existe entre los apartados a) y b) del párrafo último de la llamada Ley de Utilidades en orden a las tarifas que allí se establecen, reconocer, de una parte, la práctica de la Administración anterior a la fecha de dicha orden, 3 de abril de 1965, constituida por una serie de actos que no pueden desconocerse y el requerimiento a que equivale la invocada disposición para que en lo sucesivo se observe y aplique el tipo del 4,10 por 100 a los seguros de Responsabilidad Civil en cuanto a las cuotas que a ellos se refieren deducidas de sus primas.*

Esta misión encomendada a la referida Orden de cómo proceder la Administración, supone que su perspectiva de futuro ha de mirar a que los seguros de Responsabilidad Civil caen bajo la órbita de los de reparación e indemnización de daños o perjuicios en las cosas o propiedades a que se refiere el apartado b) de la disposición octava de la tarifa III de la Ley a que nos venimos refiriendo, en lugar de comprenderse en el apartado a) de la misma, que agrupa los ramos de vida, accidentes marítimos y transportes, a pesar de lo cual la perspectiva de pretérito de la tan citada Orden ha sido valorada por la Sala sentenciadora con el criterio restrictivo de respetar las situaciones anteriores a su aparición, porque la conducta de la Administración Pública implicaba una serie de actos propios contra los que no podía lícitamente irse, a la vez que constituían una norma a seguir, observar y atenerse por los administrados.



Por estos razonamientos, repetición de los ya consignados en sentencias anteriores de esta misma Sala sobre el propio tema, aplicados ahora al supuesto de autos, abonon una estimación parcial del recurso, porque si bien los ejercicios económicos o la parte de ellos referentes al año 1961 anterior a la fecha de 3 de abril de 1965 evidencian la necesidad de anular las liquidaciones practicadas por la Administración de Rentas Públicas de Barcelona, que indebidamente aplicó el 4,10 por 100 sobre las primas de los seguros concertados, la liquidación relativa al primer trimestre de 1966 exige una solución contraria en cuanto es posterior a la fecha de la citada Orden y procede mantenerla, en cuyo extremo el recurso debe desestimarse» (*Sentencia de 25 de febrero de 1969*).

B) *Los intereses intercalarios satisfechos por la Sociedad a los accionistas son ingresos que incrementan la base imponible.*

«La cuestión que el recurso plantea consiste en decidir si procede, en la liquidación definitiva por el Impuesto sobre Sociedades en los ejercicios a que el recurso se contrae, incrementar la base impositiva en las cantidades que la Empresa recurrente ha satisfecho a los accionistas por el concepto de intereses intercalarios.

Polarizado el debate en torno a si los aludidos intereses deben conceptuarse o no como beneficio fiscal, prescindiendo de su formalización contable, que no afectaría a su naturaleza jurídica, o si, por el contrario, deben ser calificados como gastos obligados de la Sociedad, como aumento de costo de las obras o instalaciones, el hecho indudable es que el pago de los referidos intereses se ha realizado con cargo a cuentas del activo social, con la consecuencia del aumento del mismo con su importe, por lo que comoquiera que estos beneficios proceden del incremento de valor de los efectos u otros elementos del activo, no pueden tener otra calificación que la de ingresos y no la que la entidad recurrente propugna.

La conclusión aludida es la que se acomoda a las premisas exigidas en las reglas 11 y 13 de la Instrucción de 13 de mayo de 1958 (R. 907, 970, 1.423 y Ap. 51-66, 7.552), y dado que la Empresa reconoce que tales intereses tienen la finalidad de retribuir el capital aportado, y que se realizan con cargo al costo o valor de nuevas instalaciones, es indudable la conceptualización de retribución, con lo que se dan las premisas a que aluden las reglas citadas de la Instrucción de referencia, y que la calificación hecha por la Administración responde a aquella afirmación de la Empresa contribuyente.

La sentencia de 28 de febrero de 1957 (R. 1.405), no se limitó a resolver el problema entonces planteado en relación a las rentas de capital, es decir, con referencia a la ya extinguida Tarifa segunda de la Contribución de Utilidades, y aunque es cierto que aquella resolución se pronunció exclusivamente acerca de este extremo, que era el objeto de aquel proceso, es verdad también que se examinó a mayor abundamiento el problema respecto de la tarifa 3.ª, y de la lectura del tercer Con-

siderando de la referida sentencia se llega a la conclusión de que se proclama que tales intereses tienen la consideración fiscal de beneficios, ciertamente a efectos del epígrafe 2.º, A), de la referida Tarifa II, pero con la afirmación de que se trata de *participación de los socios en los beneficios de la Sociedad*, con lo que jurisprudencialmente se ha calificado ya la naturaleza fiscal de los repetidos intereses.

Comoquiera que en materia de beneficios sólo cabe aludir a beneficios reales y si el pago de los tantas veces citados intereses se ha realizado con cargo a las cuentas del activo indudablemente han sido aumentadas con su importe, por lo cual la conclusión no puede ser otra que tal beneficio deba incrementarse al declarado por la Sociedad, para obtener con la suma de ambos la base definitiva en relación al impuesto, objeto del proceso» (*Sentencia de 21 de abril de 1969*).

#### 7. *Gravamen especial del 4 por 100.*

*Diferenciación entre este gravamen y el Impuesto de Sociedades. En el primero no es aplicable la bonificación del 50 por 100 en Ceuta y Melilla.*

«De la contemplación y estudio de la norma básica y fundamental en la materia, encarnada en la Ley de 11 de junio de 1964, ya invocada, y concretamente en su capítulo III, título I, rubricado con el epígrafe 'Impuesto General sobre la Renta de Sociedades y demás Entidades jurídicas', destaca la existencia, dentro de este capítulo y concepto, un gravamen adicionado a tal figura fiscal que se fija en el 4 por 100 sobre la base del mismo impuesto, según se deduce de la lectura del artículo 104 de la Ley referida y que recae sobre las Sociedades Anónimas exclusivamente que además están sujetas al Impuesto General sobre la Renta de Sociedades, conforme dispone el artículo 69 de la propia Ley y de cuya comparación con el primero se obtiene una evidente diferencia, puesto que así como este Impuesto General sujeta a todas las sociedades, entidades jurídicas, comunidades, explotaciones, asociaciones y demás empresas, el nuevo gravamen recae, como expresa el artículo 104, sobre las Sociedades Anónimas, con lo cual se obtiene, a juicio de la Sala, una inmediata consecuencia, cual es que, independientemente de la naturaleza unitaria y análoga que tenga tal gravamen con el Impuesto de Sociedades o, por el contrario, diferente y ajena a él, es lo cierto que merece una distinción legal en cuanto al sujeto pasivo sobre que recae que ha de producir como efecto de más importancia la diferente regulación legal que se ha de dar a esta figura fiscal en orden a su distinción o diferenciación con el Impuesto General sobre Sociedades; porque no puede olvidarse que la cuestión planteada en este recurso radica, más que en la determinación de la verdadera naturaleza jurídico-fiscal de este gravamen en si procede la bonificación del 50 por 100 de su cuota respecto de la sociedad recurrida 'Ibarrola, Depósito de Aceites Combustibles'».

tibles, S. A.', por tener su domicilio en Ceuta, bonificación que no ha sido reconocida al practicársele la liquidación que llevó a cabo la Subdelegación de Hacienda de Ceuta por el Impuesto de Sociedades para el ejercicio de 1964, que denegó igualmente el Tribunal Económico-Administrativo Provincial de Cádiz, ante quien impugnó tal liquidación la Sociedad contribuyente y que únicamente el Tribunal Central, conociendo en alzada, acogió tal pedimento sobre el que recayó la declaración de lesividad por parte del Ministerio de Hacienda, motivo hoy de este recurso.

En el segundo paso que procede dar en el campo de las disposiciones que regulan estos dos impuestos hay tres Decretos que son verdaderamente expresivos en relación con la materia que tratan; ellos son el de 18 de junio (R. 1.964, 1.450 y Ap. 51-66, 7.483), y 27 de julio de 1964 (R. 1.880 y Ap. 51-66, 13.580, nota, art. 14), y el de 20 de mayo de 1965 (R. 1.057 y 1.199 y Ap. 51-66, 7.569); en los tres concurre la misma finalidad legislativa, que es la de desarrollar los preceptos pertinentes de la Ley de 11 de junio de 1964, y así como en los dos últimos reguladores del Impuesto de Sociedades referido a las Sociedades de Inversión mobiliaria y a las Empresas comprendidas en el artículo 38 de la Ley de 16 de diciembre de 1940 (R. 2.093 y Dic. 5.312), se cita expresamente, entre las exenciones que a tales Sociedades se conceden el gravamen del 4 por 100 que venimos estudiando, en el primer Decreto del año 1964, que se ocupa de la Reforma Tributaria y su aplicación a las Plazas de Soberanía del Norte de Africa no bonifica expresamente al regular el Impuesto de Sociedades el referido gravamen del 4 por 100, lo cual implica una diferencia notable con los otros dos Decretos que expresamente lo recogen al enumerar las exenciones.

Esto nos lleva a proclamar más que la distinta naturaleza que tengan los dos conceptos impositivos que enjuiciamos a declarar que en las disposiciones que los regulan existe una diferencia que no puede desconocerse, y mientras que en los Decretos de 27 de julio de 1964 y 20 de mayo de 1965 se concede una exención expresa para el gravamen del 4 por 100 y para el Impuesto de Sociedades no se acoge la bonificación del 50 por 100 en esa misma forma para el primero en el Decreto de 18 de junio de 1964, al aplicarse en las Plazas de Soberanía, sin que pueda compartirse el criterio del acuerdo del Tribunal Económico-Administrativo Central de que la frase 'las cuotas', que en plural emplea el artículo 5.º del mencionado Decreto al hablar de la bonificación del 50 por 100 que establece para el Impuesto de Sociedades haya de comprender a las dos figuras impositivas, porque en los otros dos Decretos que hemos contemplado se aprecia un criterio distinto en la Administración legislativa autora de tales disposiciones en uso de la autorización dimanante de la propia Ley de 11 de junio de 1964, que también el propio Decreto de 18 de junio de 1964 emplea la frase 'la cuota' en singular en el artículo 7.º, demostrando con ello que tal diferencia no puede constituir criterio dirimente para resolver el debate y de cuyo argumento más bien parece deducirse que el empleo del plural o sin-

gular obedece a la referencia entre cuota liquidable y cuota liquidada o líquida y en todo caso habrá de tenerse en cuenta la prohibición del artículo 24 de la Ley General Tributaria (R. 1.963, 2.490 y Ap. 51-66, 7.076), para extender por analogía las exenciones o bonificaciones fiscales.

En el mismo sentido, como el Decreto de 18 de junio de 1964, tiene como misión que proclama en su preámbulo la de aplicar la Reforma Tributaria operada por la Ley de 11 de junio del mismo año, a las Plazas de Soberanía del Norte de Africa, manteniendo vigentes las bases 3.ª y 6.ª de la Ley de 22 de diciembre de 1955 (R. 1.757 y Ap. 51-66, 2.297), ni con arreglo al apartado a) de la letra C) de la base 6.ª de la citada Ley las cuotas de la entonces tarifa 3.ª, hoy Impuesto de Sociedades, en Ceuta y Melilla, se reducirán en el 50 por 100 que se determina, pero limitados exclusivamente a los beneficios obtenidos en dichas Plazas, desde el momento que el gravamen que estudiamos tiene la consideración de gasto deducible para determinar la base del Impuesto de Sociedades, según define el párrafo 2.º del artículo 102 de la Ley de Reforma del Sistema Tributario, tanto por la misión aplicativa que proclama el Decreto de 18 de junio de 1964 en cuanto a las Plazas de Ceuta y Melilla, como por la propia definición que de la Ley de 11 de junio del mismo año, como por la forma de determinar la base, conforme al criterio de la de 22 de diciembre de 1955, son coincidentes todas estas normas citadas para poner de relieve la separación indudable que existe entre las figuras impositivas del Impuesto de Sociedades y el gravamen del 4 por 100 que establece el artículo 104 de la Ley de Reforma del Sistema Tributario en sustitución del Impuesto sobre negociación o transmisión de valores mobiliarios que suprimió el 105 de la misma Ley; diferencia ésta recogida por éste y otros razonamientos en la sentencia de esta misma Sala de 17 de abril de 1967 (R. 1.820), que, aunque dictada para el supuesto del concierto entre el Estado y la Diputación de Alava, llega a tal conclusión diferenciativa como principio general que aplica al supuesto de autos que resuelve, por lo que en el de este recurso tiene una recordación evidente» (*Sentencia de 10 de abril de 1969*).

#### 8. *Impuesto de Sucesiones (Derechos reales).*

*Carga de prueba en el supuesto de presunción de pertenencia al caudal hereditario de los bienes que hubieran pertenecido al causante hasta un período máximo de dos meses anteriores a su fallecimiento.*

«El artículo 75 del Reglamento del Impuesto de Derechos Reales de 15 de enero de 1959 (R. 273, 484 y 616 y Ap. 51-66, 7.605), que es el de aplicación al supuesto que se enjuicia, ya que, según su primera disposición transitoria, es aplicable a los actos o contratos causados o celebrados a partir del 1 de mayo de 1958 con derogación del Reglamento de 7 de noviembre de 1947 (R. 1.948, 173 y 229 y Dic. 10.256), dispone que se consideren como parte del caudal hereditario para los efectos de liquidación y pago del impuesto los bienes de toda clase que

hubieren pertenecido el causante de la sucesión hasta un periodo máximo de dos meses anteriores a su fallecimiento, salvo prueba fehaciente de que tales bienes fueran transmitidos por aquél y se hallen en poder de persona distinta de un heredero, legatario o pariente dentro del tercer grado, cónyuge de cualquiera de ellos o del causante'.

La motivación de la resolución recurrida que estimó enalzada la reclamación económico-administrativa en su día planteada interpretó el citado precepto en el sentido de que la Administración ha de probar dos extremos: el referente a la transmisión y lo que alude a la posesión de los bienes, lo que implica una indebida aplicación del precepto transcrito, pues en el mismo *se establece la presunción de propiedad cuando no se dan las circunstancias de probar fehacientemente la transmisión y el que los bienes se encuentren en poder de las personas distintas que allí se concretan.*

Las presunciones *iuris tantum* dispensan de la prueba a los favorecidos por ellas, según el artículo 1.250 del Código civil en relación con el 115 de la Ley General Tributaria, con la consecuencia de que en virtud de la inversión de la carga de la prueba se proyecta sobre quien normalmente aparecía liberado del *onus probandi* en ausencia de la referida presunción.

Expuesto lo que antecede se llega a la conclusión inicial de que la motivación de la resolución que se recurre aplica indebidamente el precepto citado, con la consecuencia de haber estimado la reclamación con fundamento sustancialmente en la errónea interpretación aludida» (*Sentencia de 1 de julio de 1969*).

## 9. Impuesto sobre los Bienes de las Personas Jurídicas.

### A) Posibles exenciones (*cementerio, matadero, depósitos reguladores del abastecimiento de agua, mercado de pescados*).

«La referida doctrina ha subrayado también que en principio todos los bienes de las Asociaciones, Corporaciones y Fundaciones y en general de las personas jurídicas, vienen obligadas a contribuir en relación a los bienes que por su naturaleza o destino fueren susceptibles de producir renta.

Por lo que se refiere a las Corporaciones locales, se exceptúan del principio aludido los bienes de uso público, así como los de servicio público, que no produzcan renta, y los bienes comunales conformes al artículo 276 del citado Reglamento, todo lo cual lleva a la consecuencia de que en cambio aparecen sujetos al tributo todos aquellos susceptibles de producir un beneficio lo hayan o no producido, bien entendido que el capítulo VI del libro I del texto refundido de la Ley de Régimen Local que trata de los bienes municipales caracteriza a los de uso público por un destino actual e inmediato, dirigido al cumplimiento de una función pública gratuita; y en cuanto a los de servicio público, o

sea, a los que el Municipio destina el cumplimiento de fines de interés público, sólo se produce la consecuencia de la exención cuando no producen renta.

Con estos antecedentes y con referencia al problema concreto debatido no es posible negar que en el Inventario de Bienes Municipales en lo que al Grupo A) respecta, aparecen sujetos a la Contribución Territorial con rendimientos tanto el cementerio como el matadero municipal, que deben ser calificados como renta, lo mismo que los depósitos reguladores de abastecimientos de agua y demás instalaciones de la Red, explotados por el Ayuntamiento en régimen de gestión directa, que producen evidentemente también rendimientos, circunstancia que también concurre en el mercado de pescados nuevo, realidad que lógicamente no permite obtener la conclusión de que puedan estar exentos del impuesto de personas jurídicas» (*Sentencia de 11 de marzo de 1969*).

*B) No están exentos los títulos de la deuda en favor del clero de una diócesis.*

«El artículo 136 de la Ley de Reforma del Sistema Tributario de 11 de junio de 1964 (R. 1.964, 1.256 y 1.706 y R. 1.965, 665 y Ap. 51-66, 12.279), dispone que estarán exentos el dominio de los bienes y los demás derechos reales impuestos sobre los mismos, que pertenezcan, entre otros, a la Iglesia, con sujeción a lo prevenido en el artículo XX del Concordato de 27 de agosto de 1953 (R. 1.371 y Ap. 51-66, 2.982), el cual establece que gozarán de exención de impuestos y contribuciones de índole estatal o local aquellos bienes que enumera, tales como las iglesias; las residencias de los sacerdotes y jerarquías eclesiásticas, cuando el inmueble sea propiedad de la Iglesia; las Universidades eclesiásticas y Seminarios; las casas de las Ordenes, Congregaciones e Institutos religiosos canónicamente establecidos en España; los colegios dependientes de la jerarquía eclesiástica que tengan la condición de benéfico-docentes; los huertos, jardines y dependencias de esos inmuebles, siempre que no estén destinados a industrias o cualquier uso de carácter lucrativo; los objetos destinados al culto católico y las dotaciones del culto y clero a que se refiere el artículo XIX del Concordato, el ejercicio del ministerio sacerdotal, añadiendo el número 4.º del mencionado artículo XX, que todos los demás bienes de entidades o personas eclesiásticas, así como los ingresos de éstas que no provengan del ejercicio de actividades religiosas propias de su apostolado, quedarán sujetas a tributación, conforme a las Leyes generales del Estado, en paridad de condiciones con las demás instituciones o personas.

El artículo XIX al que hace referencia el número 3.º del artículo XX del citado Concordato, contiene una declaración puramente programática al establecer que la Iglesia y el Estado estudiarán de común acuerdo la creación de un adecuado patrimonio eclesiástico que asegure una congrua dotación del culto y del clero y mientras tanto el Estado le asignará anualmente una adecuada dotación, estando comprendida en

ella las consignaciones correspondientes a los Arzobispos y Obispos diocesanos, los Coadjutores, Auxiliares, Vicarios Generales, Cabildos Catedralicios, Clero parroquial y las asignaciones en favor de los Seminarios y Universidades eclesiásticas y, por consiguiente, el beneficio fiscal de la exención del impuesto no puede ser ampliado a otros bienes distintos de los que específicamente se señalan en el Concordato, y como la inscripción nominativa no transferible de la Deuda Perpetua Interior al 4 por 100, aunque pertenezca al Clero de Tortosa, no está comprendida entre los bienes enumerados en los tres primeros apartados de dicho artículo XX, es indudable que esta inscripción está comprendida en el número 4.º del mismo artículo, por virtud del cual todos los demás bienes no enumerados anteriormente quedan sujetos a tributación» (*Sentencia de 17 de abril de 1969*).

### III. IMPUESTOS INDIRECTOS.

#### 1. *Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales.*

A) (*Derechos reales*). *Criterio de interpretación de los contratos, a efectos del impuesto.*

«Conforme al artículo 41 del Reglamento del Impuesto de Derechos Reales (R. 1.959, 273, 484, 616 y Ap. 51-66, 7.605), éste debe exigirse conforme a la verdadera naturaleza del acto o contrato liquidable, con abstracción de la denominación que las partes hayan podido darle y prescindiendo de los defectos que puedan afectar a su validez y eficacia, y toda vez que en el supuesto enjuiciado, de la simple lectura del documento donde se concreta lo pactado, se llega a la conclusión de que se trata de un arrendamiento de servicios, por el cual CAMPSA, arrendadora, se obliga con Shell, arrendataria, a la prestación de una serie de servicios que se determinan o especifican, con la finalidad de situar los productos de aviación en los aeropuertos nacionales, o a bordo de los aviones, con la contraprestación de un precio cierto y determinado.

No contradice esta calificación el hecho de que en el contrato cuestionado se hayan pactado marginalmente cláusulas complementarias, ya que en materia de interpretación contractual, y de acuerdo con lo previsto en los artículos 1.281 y siguientes del Código civil, ha de estarse al sentido literal de las cláusulas, y en todo caso a la intención evidente de los contratantes, siendo de destacar la exigencia de una interpretación *en conjunto* de lo pactado, de acuerdo con el artículo 1.285 del Código civil, con la referencia explícita a la naturaleza y objeto del contrato y la distinción entre objeto principal y circunstancias accidentales a que se alude en el artículo 1.289 del repetido Código» (*Sentencia de 27 de marzo de 1969*).

B) *La valoración obtenida mediante capitalización del líquido imponible no puede ser impugnada por el interesado que declaró una menor.*

Son hechos fundamentales de este recurso extraordinario de apelación los siguientes: Liquidación del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales por la adquisición de una casa, comprada en el precio de 150.000 pesetas en documento público el 21 de junio de 1966 en Palma de Mallorca. 2.º Liquidación complementaria girada por la misma Oficina liquidadora en Baleares sobre una base de 330.000 pesetas como parte de la total de 480.000, resultante de capitalizar el líquido imponible del inmueble en cuestión de 19.200 pesetas con que aparece certificado en el expediente administrativo por el Negociado de Servicios de la Delegación de Hacienda de la misma provincia de Baleares, liquidación complementaria ésta girada el 13 de diciembre de 1966, o sea, próximos a transcurrir seis meses de practicada la primera. 3.º Sentencia dictada por la Sala de lo contencioso-administrativo de la Audiencia Territorial de Palma de Mallorca, estimando la reclamación o recurso de la compradora, por entender que el verdadero valor de los bienes debe deducirse del precio de venta, 150.000 pesetas, que es el real, prescindiendo de la base que se tomó para girar la liquidación complementaria que es improcedente.

Frente a estos hechos son de tener en cuenta los preceptos reglamentarios del Impuesto de Derechos Reales que están vigentes y son aplicables por la disposición transitoria 6.ª del texto refundido de 6 de abril de 1967, y regulador del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales, Sucesiones y Actos Jurídicos Documentados, de cuyo texto y contenido nos vamos a ocupar seguidamente.

Es verdad que, conforme asegura la sentencia apelada, el impuesto que nos ocupa, debe recaer sobre el verdadero valor de los bienes transmitidos; así nos lo dice el artículo 60 del Reglamento que venimos invocando; pero esto es una declaración de principio que requiere alcanzar su expresión material en procedimiento o métodos de valoración que nos lleven a ese valor real que se persigue.

A tal finalidad la Administración tiene unas facultades comprobadoras que proclama el artículo 80 del propio Reglamento y unos medios que el mismo precepto enumera para llegar a la verdadera fijación de tal valor real, y alguno de estos medios tienen un carácter que podríamos calificar de privilegiado, pues contra su empleo o uso no se admite al contribuyente recurso alguno; tal ocurre con la capitalización de los datos y del Catastro, que se ha llevado a cabo en estas actuaciones y contra la cual la compradora doña Isabel G. T. recurrió de la liquidación complementaria que con arreglo a tal sistema valorativo le practicó la Abogacía del Estado de Baleares, pretendiendo con ello demostrar una infracción reglamentaria, cuando en realidad el párrafo del artículo 85 del Reglamento tantas veces invocado es el que establece la intangibilidad de las liquidaciones practicadas con arreglo a tal medio de valo-



ración, siempre que el valor así obtenido sea mayor que el declarado» (*Sentencia de 21 de junio de 1969*).

C) *Un acto administrativo por el que se refunden varias concesiones previamente otorgadas está sujeto al impuesto.*

Una vez reconocidos incluso por la parte a la que perjudican los hechos decisivos de las sucesivas concesiones o autorizaciones, y a la luz de los preceptos reguladores de esta imposición, *no puede ponerse en duda la existencia de una resolución administrativa con el significado y alcance de una nueva concesión o autorización, que, aunque primordialmente viniera a tener la naturaleza o el designio de una refundición de las anteriormente otorgadas, lleva consigo, no ya esa simple refundición, ni tampoco unas leves modificaciones de la preexistente, sino el surgimiento de toda una nueva concesión con la lógica extinción de los precedentes, en suma; una verdadera novación, con suficiente encaje dentro de las previsiones —y no la más leve de entre ellas— del artículo 1.203 del Código civil. Ello, con la consecuencia o reflejo inevitable en la esfera fiscal: concretamente en la de este impuesto.*

Esto es precisamente el supuesto que para las concesiones o autorizaciones contemplan las normas del impuesto a la sazón vigentes: La Ley de 21 de marzo de 1958, en su artículo 2.º, núm. XVI, el Reglamento de 15 de enero de 1959, en sus artículos 5.º, núm. XVI, y 37, y la Tarifa (de fecha simultánea a la Ley), en su núm. 16, referidas —en el caso presente— a una concesión de aguas con la autorización para la realización de las necesarias obras» (*Sentencia de 25 de junio de 1969*).

D) *Base imponible en el supuesto de gravamen de una concesión.*

«Por lo que se refiere a la base impositiva, no hay duda tampoco que, a tenor de las previsiones del artículo 71 del Reglamento del impuesto, y habida cuenta de que en la resolución motivadora de la liquidación lo que resalta, más que pura y simplemente la 'concesión del agua', es la 'autorización de las obras' para los embalses, y que, por tanto, es adecuado y justo el criterio —adoptado por la Oficina liquidadora, el Tribunal Económico-Administrativo Provincial y el Tribunal Central, de consuno— de tomar como base 'el importe del presupuesto de gastos en que se calcule la obra que haya de ejecutarse', según literalmente preceptúa el artículo del Reglamento citado.

Empero, y precisamente ateniéndonos a dicho precepto reglamentario, con su expresión inequívoca del importe calculable a la obra 'que haya de ejecutarse', lo cual viene a excluir el de la obra no ejecutable, ya aparece también como reflejo de lo correctamente legal y lo más equitativo y justo la estimación de la cifra de los 31.292.492,25 pesetas, hecha coincidentemente por la Oficina liquidadora y por el Tribunal Provincial susodichos; viniendo a resultar una agravación en definitiva menos sostenible, operando por modo 'revisorio' (facultad que, en prin-

cipio, uadie la discute), la introducida en su resolución por el Tribunal Central, *reformatio in peius* no justificada realmente en este caso; puesto que, según los hechos y las pruebas, la cifra diferencial de presupuesto entre esos 31.292.492,25 pesetas, que Oficina liquidadora y Tribunal Provincial fijaban como base imponible, y los 37.605.785,37 pesetas que el Tribunal acuerda fijar, esto es, los 6.313.292,12 pesetas que como diferencia resultan, no corresponden realmente a obras a realizar, sino que sólo tienen un significado nominal o convencional, formulario sin realidad positiva, y el principio que en el impuesto rige, para esto como para todo, en el ser o no ser de las cosas y de los actos y en el más o el menos, así para la sujeción o no de éstos como para la cuantificación de aquéllas, es el de ajustarse siempre a la verdadera naturaleza de los negocios jurídicos y al verdadero, real y efectivo valor de las cosas: principio recogido en el artículo 41 del Reglamento citado» (*Sentencia de 25 de junio de 1969*).

E) *Comunidad religiosa no exenta del impuesto sobre un expediente de dominio.*

«El segundo pedimento, relativo a la pretendida exención fiscal que debe alcanzar al expediente de dominio presentado a la liquidación, la razón de su improcedencia parece sencilla con sólo tener en cuenta que la que establece el apartado 14 del artículo 146 de la Ley de Reforma del Sistema Tributario para estos expedientes de dominio y otras figuras hipotecarias afines está condicionada a que se acredite el pago del impuesto por la transmisión respecto de los mismos bienes objeto del expediente, y como este supuesto de pago es la propia recurrente la que afirma que por no existir entonces vigente el impuesto que nos ocupa no pudo satisfacerse, es claro que el expediente de dominio a que se refiere el recurso ha de estar sujeto al impuesto discutido por esta propia declaración legal que acabamos de citar y, al mismo tiempo, por disponerlo así —concreta y específicamente— el número 3 del artículo 36 del Reglamento de 15 de enero de 1959 (R. 273, 484, 616 y Ap. 51-66, 7.695), vigente, como se sabe, para la aplicación de este impuesto, que rechaza la exención del mismo a las informaciones de dominio, aun cuando estuviesen exentos o no sujetos los actos de transmisión que las motivan, salvo si hubiesen prescrito no estos actos, sino las propias informaciones, criterio que no puede ser más elocuente ni más claro para desligar de una manera rotunda la obligación de satisfacer el impuesto por el expediente a que se refiere el recurso, independientemente de la exención o no sujeción del acto primitivo transmisor del dominio que se pretende acreditar.

Por lo que respecta a la exención que se quiere hacer valer al amparo de las normas concordatorias, es vista igualmente su improcedencia, porque aparte de que su aplicación al supuesto de autos originaría otorgar una retroactividad inconcebible a este Tratado, respecto de una adquisición de dominio ocurrida mucho antes de su vigencia y respecto

de una finca que se describe como solar con parte de las paredes de una casa arruinada que antes fue horno de pan cocer, según puede leerse en el primer resultando del auto aprobatorio del mencionado expediente y ciertamente esa clase de bienes no están exceptuados en dicho Concordato, según puede fácilmente advertirse de su lectura y si nos atuviésemos a la fecha del expediente de dominio, tampoco lo están» (*Sentencia de 7 de julio de 1969*).

## 2. Impuestos sobre el Lujo.

*Están exentos los servicios administrativos sin personalidad jurídica distinta de la del Estado.*

«Limitado el enjuiciamiento de la Sala a la única dimensión jurídica con que se ha presentado por ambas partes este recurso, consistente en la exención o sujeción al Impuesto de Lujo de las cuatro adjudicaciones gratuitas de los coches cedidos por la Embajada Norteamericana al Parque Central de Automovilismo y Maquinaria, debe concretarse a este punto preciso la solución que se dictó, con abstención de cualquier otro que aun deducido del mismo se haya omitido o silenciado por aquéllas.

A tal efecto, si la Administración Pública recurrida basa su argumentación en la distinta personalidad del Parque recurrente con relación al Estado, que únicamente disfruta de tal exención en el impuesto estudiado, si por las normas vigentes a la sazón de tales adjudicaciones se llegase a comprobar que la parte recurrente no tenía una personalidad distinta y diferenciada de la del Estado, habríamos obtenido deductivamente la solución al problema planteado, la cual estaría contenida en el Reglamento del impuesto discutido, cuyo artículo 10, apartado b), exceptúa de este impuesto a las adquisiciones de artículos gravados que se hagan para el Estado..., etc., lo que pondría de relieve la justeza de la petición de la parte demandante.

A los fines indicados que perseguimos, la resolución de 26 de julio de 1961, de la Comisión de Entidades Autónomas, en relación con la Ley de 26 de diciembre de 1958, clasifica al Parque de Automovilismo y Maquinaria del Ministerio de Obras Públicas como entidad autónoma del grupo B), y ésta se define en la citada Ley como 'servicios administrativos sin personalidad jurídica distinta de la del Estado, bien se trate de servicios públicos centralizados, dotados total o parcialmente, con subvenciones, bien de Cajas, Comités, Juntas, Comisiones y, en general, de Organismos que tengan a su cargo exclusivamente la Administración y distribución de fondos.

A la vista de esta definición fácilmente se comprende que siendo el propio Estado el que actúa a través de estos Organismos, sin diferenciación jurídica con él no es posible someterlos a un impuesto del que por proclamación legal están exceptuados, como se desprende de la norma reglamentaria antes invocada, lo cual se justifica igualmente con la co-

municación del Ministerio de Obras Públicas que obra en las actuaciones solicitadas por el Abogado del Estado previamente a la contestación a la demanda y en la que se aclara que el Parque recurrente no ha pasado a depender del Ministerio de Hacienda, sino que los vehículos del mismo pertenecen al Estado, con lo cual la modificación operada por el Decreto-Ley de 27 de noviembre de 1967, respecto de los diferentes Departamentos ministeriales, no afectó al mencionado Parque que continuó bajo la misma consideración administrativa» (*Sentencia de 21 de junio de 1969*).

#### IV.—HACIENDAS LOCALES.

##### 1. *Arbitrio sobre incremento de valor de los terrenos.*

A) *Exención del arbitrio de plusvalía de un terreno por razón de la finalidad que se atribuye a su importe.*

«La cuestión que fue objeto del recurso a que se refiere la presente apelación y que fuera ya planteada en vía administrativa, tenía como única concreta pretensión determinar si la Diputación Provincial de Oviedo, al aportar unos terrenos afectos al antiguo Hospital Provincial, a la Sociedad Anónima S., está obligada o no al pago del arbitrio de plusvalía o tasa de equivalencia sobre el valor de los mismos, único problema substantivo o de derecho material que fue objeto de debate tanto en la vía administrativa como en la jurisdiccional seguida en primera instancia ante la Sala Territorial de Oviedo, discrepando las partes en sus recíprocas pretensiones, no en faceta alguna de tipo formal u obstáculo procesal que se opusiera a sus demandas, sino exclusivamente que es lo que tiene que constituir la esencia de esta apelación, en que según la tesis del acuerdo del Tribunal Económico-Administrativo recurrido confirmando el criterio de la Diputación de Oviedo y de la Sociedad Anónima S., la referida aportación de terrenos está exenta del indicado arbitrio con arreglo a la normativa aplicable en la fecha en que se produjo la transmisión que, por haberse efectuado con fecha 10 de mayo de 1947, era aplicable el Decreto de 25 de enero de 1946, regulador de las Haciendas Locales que en el apartado c) del número 1.º del artículo 108 reconocía con el doble carácter subjetiva y objetiva exención a la provincia o a los terrenos de la misma que se hallen afectos a un servicio público, mientras subsista la afección y no ser aplicable el número 2.º del propio artículo porque al haber sido enajenados por autorización competente, no dejarían de estar afectos al uso o destino que motivara su exención por continuar el importe íntegro de su valor afectos al mismo servicio por tener que ser destinado para la construcción de un nuevo Hospital Provincial, oponiéndose a esta tesis la del Ayunta-

miento de Oviedo por entender que la exoneración del arbitrio por la exención del aludido artículo 106 no se da en el caso contemplado, pues ni cabe interpretarla en sentido subjetivo, porque sería absurdo configurarla sólo por el sujeto o titular sin predicamento alguno de los terrenos a los que se entenderá concedida la exención a favor de la provincia, ni procede tampoco la exención aunque se apoye en su naturaleza y sentido objetivo, por estar subordinada a la afección de los terrenos a un servicio público y los que motivan este litigio dejarían de estar afectos al uso y servicio público del Hospital desde que fueron enajenados como aportación de capital a la Empresa privada o mixta, percibiendo el importe de su valor en acciones, y aunque el Decreto de la Jefatura del Estado de 8 de febrero de 1947 (R. 397), al otorgar la autorización a la Corporación Provincial disponía o condicionaba que se invertiría el precio en venta en sufragar los gastos de construcción del nuevo Hospital, esta aplicación que debería darse al precio en venta de las acciones no cumple la exigencia legal de seguir o continuar vinculados en la afección que se requiere para que la exención sea aplicada.

Al tratar de fijar el sentido de una norma deben rechazarse los criterios interpretativos cuando con ello se hace tabla rasa de los jurídicos consagrados en nuestro Ordenamiento para cada institución y que los términos de un precepto legal son claros y se debe prescindir de interpretarlos cuando por sí mismos pueden ser entendidos en un único sentido, sin dar lugar a dudas, ni necesitar para su comprensión de razonamientos o demostraciones susceptibles de impugnación, mas cuando se originan controversias, como la que se examina, con diversidad de interpretaciones es un principio informador de toda interpretación que no debe hacerse sirviéndose exclusivamente de elementos gramaticales, sino atendiendo, como ya se deja señalado, a los criterios o medios lógicos, sistemáticos e históricos, por ser inaceptable la interpretación gramatical que lleve a una solución opuesta o deformadora del sistema al que la norma pertenece, por lo que aplicando estos principios al conocimiento del verdadero sentido del artículo 108, letra c), del Decreto de 8 de febrero de 1947, la exención que declara a favor de la provincia no es subjetiva sino por los terrenos que se hallen afectos a un servicio público, como así fuera establecida tal exención en las Leyes municipales anteriores al Decreto de 25 de enero de 1946 y lo evidencia el propio número 2 del artículo 108, al otorgar a la exención de la provincia distinto trato jurídico que al Estado y al Municipio de la imposición, y, finalmente, lo confirma el propio legislador en el artículo 111 del posterior Decreto de las Haciendas Locales de 4 de agosto de 1952 (R. 1.953, 462 y Ap. 51-66, 7.079), al establecer, a modo de interpretación auténtica, que la exención concedida en favor de la provincia, mancomunidad o agrupación a que pertenezca el Municipio de la imposición les beneficiará exclusivamente por los terrenos que se hallaran destinados a un servicio público y mientras subsistiere esa afección.

En cuanto a la estimación objetiva de la referida exención, que es la segunda faceta de la discusión, consistente en determinar si en el pre-

sente caso se da la afección que la condiciona, para cuyo estudio se hace preciso tener presente que uno de los modos de gestión por las Corporaciones Locales de los servicios públicos, reconocido por nuestras Leyes municipales —arts. 167, 175, 286 y siguientes de la Ley de Régimen Local y arts. 89 al 94 del Reglamento de Servicios (R. 1.956, 85 y Ap. 51-66, 10.725)—, es la de realizar su gestión adoptando una forma mercantil de Empresa mixta o el sistema privado de las Sociedades Mercantiles de responsabilidad limitada o de Sociedad Anónima, con el fin de liberar a la gestión pública o actividad administrativa de la técnica rígida del Presupuesto de la aplicación de los trámites de los procedimientos administrativos de gestión y de contratación, ganando en agilidad y autonomía y operando no sólo con los medios financieros que procedan exclusivamente de la propia Administración, sino en colaboración con los particulares, sin otras restricciones que aquellas concretamente previstas en las disposiciones vigentes, por lo que fuera de limitar la responsabilidad de la Corporación respecto a determinado Servicio, estrictamente al capital que afecta al mismo, son válidas todas las modalidades, desde la fundación directa a la suscripción pública de acciones, con tal que junto a la responsabilidad limitada concorra el requisito esencial de la participación del poder público en la gestión, de suerte que la Administración Pública gestionará un Servicio de esa clase a través de una Empresa mixta, siempre que se den los tres elementos básicos de: Coparticipación económica con los particulares co-dirección con los mismos y forma de Sociedad Mercantil.

Acreditado por los documentos aportados al expediente y certificaciones obrantes en los autos que la Diputación de Oviedo en fecha 18 de marzo de 1943 celebró convenio con la entonces Dirección General de Regiones Devastadas, que tenía por objeto solucionar el problema de la reconstrucción del antiguo Hospital Provincial, destruido por la guerra, a la vez que facilitar la reconstrucción y urbanización de la ciudad de Oviedo con la construcción sobre terrenos de la citada Corporación Provincial de edificios destinados a los Servicios oficiales de determinados Departamentos ministeriales más la entrega de una cantidad para la reconstrucción del hospital, instruyéndose a este último fin en fecha 13 del mismo mes y año para la expropiación urgente de la nueva finca en la que había de ser instalado el nuevo hospital con la ayuda económica de la citada Dirección General, equivalente al valor del edificio destruido, y, además, proponía al Ministerio de la Gobernación otorgase la correspondiente autorización para enajenar los solares o parcelas propiedad de la Beneficencia Provincial, en la zona afectada por la urbanización, destinando su importe a la construcción del nuevo hospital en lo que viniera a exceder al preexistente, por las necesidades crecientes de la Beneficencia, otorgándosele la autorización para enajenar, previa subasta, los solares o parcelas sobrantes de los antiguos terrenos, cristalizando, finalmente, la referida autorización para solucionar los inconvenientes financieros que se derivaban por la venta en pública subasta, en el Decreto de 8 de febrero de 1947, que autorizó a la Diputación de

Asturias para que mediante concierto con Cajas de Ahorro, exclusivamente, constituya una Empresa privada o mixta que tenga como finalidad social la construcción de viviendas, constituyéndose a tal fin la Sociedad Anónima 'Sedes', a la que aportó la Diputación los indicados terrenos con un valor de 16.013.000 pesetas, representado por acciones, cuyo precio en venta se destinaría a sufragar los gastos de construcción del nuevo hospital, ajustándose a los términos del Decreto que otorgó la expresada autorización, estableciéndose en sus Estatutos que pertenecerán al Consejo de Administración, como vocales natos, el Presidente, Secretario e Interventor de la Diputación, y que dicha Corporación estará representada, además, por tres vocales electivos, por su aportación de los antiguos terrenos del hospital representado, en su valor de 16.013.000 pesetas por 16.013 acciones totalmente liberadas señaladas con los números 1 al 16.013, o sea, la totalidad de la serie A, resultando de este modo de gestión beneficiados los intereses de la Corporación Provincial por la rapidez con que puede obtener el metálico necesario con los mayores beneficios para la construcción del nuevo hospital, *deduciéndose de estos antecedentes y de las certificaciones obrantes a los folios 46 y siguientes de los autos y criterio sentado por las sentencias de este Tribunal de 15 de octubre de 1952 (R. 1.899) y 24 de diciembre de 1958 (R. 4.118), que la transmisión efectuada por el citado Organismo provincial aportando a la Empresa privada constituida en Sociedad Anónima 'Sedes' los mencionados terrenos del antiguo hospital no han dejado de estar afectados al ser incorporados o adquiridos por la citada Sociedad, porque al ser enajenados en virtud de la autorización concedida en el repetido Decreto de 8 de febrero de 1947 no han dejado antes de ser aportados a la Sociedad de estar afectos al destino que motiva la exención, y el importe de la venta de los títulos representativos de su valor ha quedado vinculado y formalmente adscritas las acciones al fin de la Beneficencia Provincial, por lo que es procedente la exención establecida en la Ley y en la Ordenanza Fiscal número 34 del Ayuntamiento de Oviedo, vigente en 1947, al exceptuar del arbitrio que nos ocupa a los terrenos de la provincia, mientras se hallen afectos a un Servicio público (artículo 7.º de la Ordenanza), de suerte que para quedar sometidos a gravamen no basta que los bienes no estén adscritos al servicio público, sino que se precisa que se produzca formal o materialmente su degradación por voluntaria enajenación, pues el número 8.º de la Ordenanza exige que para someter a gravamen los bienes de la provincia exentos, tienen que dejar de estar afectos al uso o destino y fueren enajenados, en el caso objeto de debate no han dejado de estar afectos, antes de ser aportados a la Sociedad, a los fines que determinaron la exención, sino que por imperativos legales hubieron de ser entregados, como aportación no dineraria de capital a una Empresa para con su importe poder continuar adscrito al servicio de la Beneficencia Provincial, pues el precepto señalado dice 'que dejaren de estar afectos y fueren enajenados' circunstancias conjuntas que, análogamente al supuesto de la sentencia*

de 24 de diciembre de 1958, tampoco se contemplan en el caso que ahora se examina» (*Sentencia de 15 de marzo de 1969*).

**B) Naturaleza del arbitrio. Un exceso de medición de finca no determina nueva liquidación.**

«El arbitrio de plusvalía, o de incremento sobre el valor de los terrenos, con fundamento filosófico con la susceptibilidad de soportar el patrimonio inmobiliario un nuevo tributo autónomo y específico a la vista del arraigo y desarrollo principalmente del urbanismo, tiene su plasmación legal en el artículo 510 de la Ley de Régimen Local de 24 de junio de 1955, que determina que el objeto de este arbitrio es el incremento que en un período de tiempo determinado experimente el valor de los terrenos sitos en el término municipal del Ayuntamiento de la imposición, precepto que tiene su desarrollo en los siguientes 511, 512, 513, 515, 516, de los que se deduce tratarse de un arbitrio de eminente carácter real, que recae como objeto de tributación sobre el mayor valor de las fincas y que se origina por la transmisión de las mismas de manera general, y aplicados tales principios al caso de autos en que las partes están concordes en los hechos, esto es, en la adquisición por don Cefirino A., en 2 de julio de 1953, de un trozo de terreno de marismas con extensión de 17.422 metros cuadrados, en el término municipal de Beurco (Baracaldo), conforme escritura pública de tal fecha que obra en autos, terreno que pertenecía a varios propietarios y que fue vendido en su totalidad por el precio unitario de 1.665.900 pesetas, escritura pública que presentada en el Ayuntamiento de Baracaldo sufrió una liquidación girada por esta entidad a efectos del impuesto de plusvalía.

Está también concordado que con fecha 2 de julio de 1963 se observó por el adquirente una diferencia de medición de 8.339 metros cuadrados sobre cuyo exceso el Ayuntamiento de Baracaldo intentó girar una nueva liquidación por plusvalía y tomar al efecto como fecha inicial del período impositivo la del año 1953 en que fue realizada la inicial, y como final el año 1963, en que fue declarado, como queda expuesto, el exceso de superficie, liquidación no procedente, pues en forma alguna se puede sustentar la misma en la existencia de una titulación supletoria, que suponga aquella transmisión necesaria que es el origen del impuesto, ya que descrita la finca en la escritura pública con la cantidad total pagada como precio de la misma y que la transmisión fue única y total, sin posibilidad de alteración del precio cuando pudiera ser modificada la cabida conforme establece el artículo 1.471 del Código civil, de su contenido se desprende que dentro del orden privado en que se contiene no cabe, en caso de diferencias de medidas, ni la rescisión ni la exclusión siquiera de predios urbanos enclavados en el rústico, aunque aquéllos no hayan sido descritos, ni la posibilidad de ningún otro fenómeno adquisitivo distinto del concertado, ya que la titulación rige desde la fecha citada, y es indudable también que en el orden fiscal no puede imputarse al



*adquirente una falta de declaración de posesión de los 8.339,64 metros cuadrados por aquellos mismos principios, y además porque fue el propio Ayuntamiento con sus elementos técnicos el que efectuó la comprobación inicial de la descripción de la finca y decretó la procedencia de la declaración en la escritura pública realizada» (Sentencia 24 de marzo de 1969).*

C) *Terreno conceptuado como solar a causa del precio de la transmisión contractual.*

«Lo que en el presente recurso se discute es la sujeción o la no sujeción de la finca en cuestión al arbitrio sobre el incremento del valor de los terrenos, vulgarmente llamado de plusvalía, y sabido es que, conforme al artículo 510 de la Ley de Régimen Local, puesto en relación con el artículo 499 de la misma, están 'sujetos' a él todos los terrenos del término municipal que reúnen la condición de solares, y 'no sujetos' o 'exceptuados', aquellos que, no quedando comprendidos ya en la concepción de solares, estuvieran afectos a explotaciones agrícolas, forestales, ganaderas o mineras.

En este caso como en tantos de la materia, nos encontramos frente a pruebas o elementos de prueba realmente equívocas y nada en definitiva convincentes, tanto los invocados por una como por otra de ambas partes. Respecto de la concepción de 'solar', emergen datos e indicios de los significativos de tal, un tanto incompletos; no hay carencia de ellos, pero tampoco suficiencia. Y, en lo tocante a la apreciación del carácter agrícola del terreno, únicamente la apariencia denotada por un sembrado registrable en acta notarial a meses fecha de la transmisión contractual —momento de referencia primordial para el arbitrio—, que lo mismo podía significar un modo de ser tradicional que uno improvisado, y un apegamiento a la tributación de rústica, siempre más conforme con el interés del contribuyente que la de Urbana.

Por encima de los equívocos que así en lo uno —solar— como en el otro —explotación agrícola— se observan o se aprecian, existe un dato, que lo mismo en este caso que ya en otros anteriores vistos ante esta nuestra Sala resulta elocuente y decisivo, y es el valor que en la transmisión contractual ha obtenido el terreno objeto del litigio; valor el tomado en cuenta como precio de la compraventa en la liquidación municipal del arbitrio y que, a razón de 1.000.000 de pesetas el precio por los 9.793 metros cuadrados de extensión de la finca, arroja un valor de a más de 102 pesetas el metro cuadrado; lo cual viene a resultar patentemente excesivo para un terreno agrícola, y no inadecuado, sino muy apropiado a un terreno urbano, de un término municipal del censo y características del municipio de radicación de la finca» (Sentencia de 4 de marzo de 1969).

D) *No es explotación agrícola, a efectos del arbitrio, aquella cuyos rendimientos son prácticamente simbólicos en relación a su valor real.*

«Tratándose del arbitrio del incremento de valor de los terrenos en relación con una suerte de tierra segregada de la finca 'Haza de la Zapatera', en Torremolinos, término municipal de Málaga, de una superficie de cinco hectáreas, 45 áreas y 39 centiáreas, la cuestión planteada se concreta exclusivamente a decir si el terreno en cuestión no está sujeto al referido arbitrio, por concurrir la circunstancia de que aparece afecto a una explotación agrícola para emplear la dicción legal del artículo 510 de la Ley de Régimen Local.

Conforme al artículo 8.º de la Ley General Tributaria (R. 1.963, 2.490 y Ap. 51-66, 7.076), los actos de determinación de las bases impositivas gozan de presunción de legalidad, y por otra parte los principios reguladores del *onus probandi* determinan que la llamada carga de la prueba gravita sobre el actor, en cuanto se trate de hechos constitutivos de la pretensión, y en el caso enjuiciado el supuesto fáctico no es otro que la determinación de si la finca cuestionada estaba afectada precisamente por la referida explotación agrícola, sin que por otra parte ostente la calificación jurídica de solar.

El terreno objeto del arbitrio, según resulta de lo actuado, aparece parcialmente plantado de olivos y algunas higueras con zonas pedregosas; que su valor originario era de 31.302,38 pesetas y que fue transmitido en 27 de diciembre de 1962 en la suma de 14.340.000 pesetas; que los propietarios percibieron en el año 1946 858 pesetas por la venta de aceitunas recolectadas, única producción conocida; en el año 1956, 1.043.30 pesetas, sin que con posterioridad consten datos de los rendimientos de la referida finca.

A partir del año 1957 no existen otros elementos de juicio que una certificación de la Hermandad de Labradores que corrobora la dedicación a olivar, así como otra del Catastro rústico de la provincia de Málaga, además de un acta en la que se refleja por el Notario autorizante, a requerimiento de los recurrentes, que el terreno controvertido está efectivamente en su mayor parte poblado de olivos con excepción de alguna de las parcelas, en las que no existen aquellos árboles y apareciendo una de ellas recientemente labrada.

Si el arbitrio sobre el incremento del valor de los terrenos grava en principio a todos los del término municipal, sin más excepción que aquellos que forman parte de una explotación agrícola, forestal, ganadera o minera, y no reúnen los requisitos necesarios para merecer la calificación de solar, es evidente que una apreciación conjunta de la prueba, valorada conforme a las reglas de la sana crítica, no puede llevar a otra conclusión de que *no puede calificarse de explotación agrícola aquella, cuyos rendimientos son prácticamente simbólicos, en relación a su valor real*, que en este caso puede estimarse como extraordinario, con un incremento de valor que sobrepasa los catorce millones de pesetas, y con

la natural presunción *hominis* conforme al artículo 1.253 del Código civil, de que la dedicación a la agricultura es prácticamente irrelevante.

No existiendo justificación posterior al año de 1957, del aprovechamiento agrícola de las fincas, dadas las dificultades para identificar el inmueble que plantea el certificado catastral, y sin que el acta notarial de fecha 3 de mayo de 1967 aporte nada nuevo, en relación a lo ya conocido, y que plantearía también problemas de identificación, prescindiendo de afirmaciones que desbordan su finalidad, se llegó a la conclusión de que falta la prueba que permitiera llegar a la consecuencia de que se trata efectivamente de terreno afectado a explotación agrícola, pues en el caso que nos ocupa no puede acreditarse con la existencia de olivos o de algunas higueras, cuyos rendimientos, como queda expresado, no pueden significar una producción que pueda acomodarse a los resultados económicos de lo que por explotación agrícola normalmente cabe entender.

*Si el arbitrio sobre el incremento de valor de los terrenos obedece a una 'ratio' cuya motivación de equidad no cabe dudar, ya que sin esfuerzo ni actividad alguna por parte de los propietarios se pueden obtener plusvalías del orden de las que motiva esta litis, debidas exclusivamente a una serie de factores, unos de evolución natural y otros, los más importantes, por el esfuerzo y las inversiones del Estado, provincia y Municipio o terceras personas se llega a la conclusión de que si, a mayor abundamiento, fue estimada la reclamación de los recurrentes, aplicando no ya el incremento de valor que resultaba de la Escritura Pública de aportación que fue cifrado inicialmente en la suma de 3.291.000 pesetas, sino reduciéndolo a la cantidad de 232.755 pesetas, que es la cantidad o suma controvertida por aplicación exclusiva del índice de valoraciones y no de otros elementos de juicio, se llega a la conclusión de que el recurso de apelación debe ser estimado con la consecuencia de que la sentencia objeto de impugnación debe ser revocada sin que se aprecien motivos para una especial imposición de costas» (Sentencia de 28 de abril de 1969).*

**E) Fincas que no tienen carácter agrícola a efectos del arbitrio.**

«Siendo la regla general establecida en el artículo 510 de la Ley de Régimen Local que es la Ley que rige el arbitrio de plusvalía, ser objeto de dicha exacción municipal todos los terrenos sitos en el término municipal sujetándolos a tributación cuando haya habido una transmisión sin distinguir que su naturaleza sea rústica o urbana, ni más excepciones o supuesto de no sujeción que la de aquellos afectos a alguna de las explotaciones mencionadas expresamente en dicho precepto y que no tengan, además, la consideración legal de solares, a tenor de lo dispuesto en el artículo 499 de la propia Ley, supuesto éste que no es de referencia al caso que se debate, por estar centrada toda la discusión de este litigio en determinar si en la fecha en que fue transmitida la pieza de tierra llamada 'La Rompuda', el 16 de mayo de 1964 estaba cultivada dicha

finca rústica, existiendo, en consecuencia, una explotación agrícola que no la sujetaba al pago del citado arbitrio, ya que de los datos y pruebas aportados por el recurrente se acredita que realmente se trata de un terreno rústico por no merecer la calificación de solar conforme a la Ley que regula este arbitrio sobre el incremento de valor de los terrenos, y, por tanto, ser por completo irrelevante la calificación y concepto que, a efectos urbanísticos, dicho terreno merezca con arreglo a la Ley del Suelo, puesto que ya es esta propia Ley del Suelo la que comienza por hacer constar que la calificación que da de solares sólo es eficaz 'a los efectos de esta Ley', por lo que carece de todo sentido jurídico pretender aplicar sus preceptos a los efectos fiscales del arbitrio de plusvalía y debe ser rechazada toda la argumentación formulada por el Ayuntamiento de Cornellá en base a que por estar el terreno de discusión calificado de reserva urbana por haber sido incluido en el Plan de Ordenación, no podía estar dedicado al cultivo o producción agrícola, ya que, como muy bien se razona en este punto por el Tribunal de instancia, incluso los terrenos clasificados de suelo urbano, según la citada Ley de 12 de mayo de 1956 pueden estar afectos por voluntad de su propietario a una explotación de las señaladas en el artículo 510 de la Ley de Régimen Local, por lo que al no tener la finca adquirida por el recurrente la consideración legal de solar, según la definición o concepto que para estos efectos fiscales da el artículo 499, resta únicamente examinar si la finca de referencia estaba destinada a la explotación agrícola en la fecha en que fue adquirida por el recurrente.

El hecho a probar de si la finca transmitida por doña Adelaida N. F. a don Antonio G. P., objeto de imposición, vino siendo objeto de explotación agrícola con anterioridad al 16 de mayo de 1964, fecha en la que fue adquirida por el recurrente, cuyo hecho el Tribunal de instancia estima que se halla acreditado por la certificación de la Hermandad Sindical de Labradores y Ganaderos de Cornellá, que fue aportada a los autos dentro del período probatorio y por la prueba testifical practicada constituida por el testimonio de tres testigos que manifiesta que por ser arrendatarios de porciones de ese terreno les consta el hecho por venir trabajándolo con diferentes cultivos, pero la apreciación de tal prueba hecha en conjunto por el Tribunal *a quo*, no obliga a esta Sala de apelación a respetar precisa y necesariamente el juicio formado, porque la jurisdicción de apelación recibe plenamente la que tenía la de primera instancia y como del estudio y análisis efectuado por esta Sala de conformidad con las normas generales en materia de pruebas complementada con la doctrina de la jurisdicción resulta que el recurrente demandante fue la parte que alegó el hecho de la existencia de una explotación agrícola, era quien tenía que justificar su existencia real, para la no sujeción al arbitrio, puesto que a la Corporación le bastaba demostrar solamente los dos extremos acreditados de que se trataba de un terreno sito en el término municipal de Cornellá y que había sido objeto de transmisión, por ser manifiesto que a cada parte corresponde la carga de los hechos que sean constitutivos de su derecho, por lo que al actor

le correspondía probar el hecho que impedía la aplicación de las normas para la exacción del referido arbitrio, hecho a cuya convicción no llega esta Sala, que entiende no se puede estimar justificado por la certificación ni por los testimonios que fueron aportados por el actor, puesto que para que las certificaciones expedidas por los funcionarios públicos que estén autorizados para ello sean apreciadas como elemento de prueba eficaz y decisiva tiene que consignar los registros públicos o los asientos de los libros oficiales de los que el funcionario que certifica obtiene los datos, por lo que aun sin desconocer esta Sala la fuerza y eficacia de un documento público esto no impide que se pueda estimar la falta de auténtica certeza de tal certificación, demostrada como está en los mismos autos su imprecisión, ya que al relacionarla con la primera certificación aportada por el propio recurrente acompañando a su escrito de formalización de la demanda (folio 19), se ve que en ésta sólo se certifica que de los datos obrantes en la Hermandad la finca se hallaba en la fecha en que fue expedida —14 de febrero de 1968— en explotación agrícola, mientras que en la segunda certificación que fue traída en el periodo probatorio se dice que de los datos obrantes en la Hermandad la finca en cuestión ha venido estando, desde hace muchos años, y está destinada, a explotación agrícola, de lo que se infiere que una y otra certificación varían en su contenido, y, en consecuencia, es lógico deducir que si se varía es que una de ellas no es exacta, y, como en ninguna de esas dos certificaciones se señala el Registro, libro o documento del que se han obtenido los datos sobre los que se certifica, antes al contrario, se dice que son el resultado de las averiguaciones hechas por el Secretario Sindical, que certifica es manifiesto que dicha certificación carece de eficacia en juicio, pues para que dicho documento público haga prueba, aun contra tercero, del hecho que el funcionario presencia y autoriza, se requiere, conforme a lo dispuesto en el artículo 1.218 del Código civil y 597 de la Ley de Enjuiciamiento Civil, que el funcionario encargado de expedir la certificación presencia y consigne el documento original del cual obtiene los datos, porque de no ser así, las manifestaciones que se hagan en la certificación no tienen más valor probatorio que el de un testimonio suscrito por la propia persona que la autoriza, quedando sometida su veracidad, como toda prueba de testigos, al prudente arbitrio de los Tribunales apreciado conforme a las reglas admonitivas y de la sana crítica que se indican en el artículo 1.248 del Código civil y 659 de la Ley de Enjuiciamiento Civil, con arreglo a las cuales resulta que el adquirente y dueño del terreno no es agricultor, sino un industrial que tiene su residencia en Barcelona y que reconoce que él directamente no explotó la finca de autos, y, a su vez, la vendedora, doña Adelaida N., era vecina de Madrid, y tampoco explotaba la finca, pretendiendo el recurrente, no obstante, justificar la existencia de la explotación agrícola, aportando como elementos de prueba la declaración de testigos que afirman ser arrendatarios y venir cultivando 'La Rompuda' desde hace más de diez años, pero no se aportó el contrato ni documento alguno, ni siquiera un recibo del pago de la renta, y en

la escritura notarial de compraventa tampoco se hace la *menor alusión* a que la finca vendida al recurrente estuviese arrendada; por el contrario, en dicha escritura se dice que la reseñada pieza de tierra se vende *con todos sus usos*, sin mencionar la existencia de arrendatarios a los que les correspondería el uso de la misma por la posesión arrendaticia, por lo que en el presente caso no es racional ni conforme con la crítica experimental estimar probado, mediante el análisis de esa certificación tan deficientemente extendida y de los testimonios aportados el hecho de la existencia de una explotación agrícola en la fecha en que la finca fue adquirida por el recurrente, por ser regla de criterio prudencial que para la estimación de las declaraciones de los testigos que dicen ser partes de sendos contratos de arrendamiento, procedía que estuviesen acompañadas de algún principio de prueba por escrito» (*Sentencia de 26 de junio de 1969*).

F) *Finca que tiene carácter de agrícola a efectos del arbitrio.*

«Establecido en el artículo 510 de la Ley de Régimen Local el principio general de sujeción de todos los terrenos de un término municipal, estén o no edificados, incluyendo de antemano como sujetos al mismo los que —conforme al artículo 499— merezcan la condición de solares, y exceptuando sólo los que, sin ser solares, vengan afectos a explotaciones agrícolas, forestales, ganaderas o mineras, la cuestión en este caso —y puesto que la condición de solar quedaba descartada—, se ha ceñido a discutir sus características de terreno afecto a explotación agrícola, que es lo alegado desde el primer momento por la parte demandante-apelada. Con lo cual quiere decirse que el asunto ha venido a quedar reducido a una cuestión de hecho y —con ello— de prueba.

Para discernir la realidad apreciable en estos casos, y consiguientemente la aplicación o la excepción de arbitrio, la Sala viene reiterando el criterio de que ha de estarse a la condición, situación o destino del terreno con anterioridad al momento de la transmisión, a su condición de destino efectivo y probado hasta entonces, con prescindencia del destino que mentalmente venga a reservarle en sus cálculos la persona o entidad adquirente; pero también abstracción hecha de las funciones de dedicación anterior del terreno, tratados de lograr por apariencia en él introducidos sobre la marcha o *a posteriori*.

En el caso presente, y prescindiendo de las resultancias de la prueba testifical (tan poco merecedoras de fe en tantos casos), no es posible cerrar los ojos a las demás pruebas, y especialmente a la de «inspección ocular», practicada en este caso personalmente por la Sala sentenciadora y recurrida, o, lo que es lo mismo, por uno de los miembros, precisamente el que hubo de actuar de Ponente de la sentencia, y de la cual diligencia Ponente y Sala sacaron la consecuencia de hallarse ante un terreno «situado en el monte», que «todo él está destinado a bancales cultivados con plantas hortícolas» y con «bastantes árboles frutales», lo cual, unido al contenido de otras pruebas respetables, como la proce-

dente de la Guardia Civil, llevó a la Sala *a quo* a su conclusión favorable a la estimación de terreno ya de años antes destinado al cultivo agrícola (*Sentencia de 5 de julio de 1969*).

G) *Sujeción al arbitrio con motivo de una transmisión realizada por una Congregación Religiosa a una Sociedad Mercantil. Consideración especial del terreno ocupado por una iglesia o capilla.*

«Una primera motivación de la parte demandante-apelada para hacer valer la exención del arbitrio, la de tratarse de una congregación o una casa dedicada permanentemente a la beneficencia o la enseñanza, supuesto de exención acogido en el apartado d) del párrafo 1.º del artículo 520 de la Ley de Régimen Local, se desvanece por sí sola ante el condicionamiento puesto por el mismo precepto legal, el de haber de tratarse de exención así acordada por el Ayuntamiento respectivo, y además así constando taxativamente en la correspondiente Ordenanza, presupuesto doble que en el presente caso no aparece dándose.

Una segunda motivación de exención del arbitrio —ésta parcial—, la tocante al área ocupada por la iglesia o capilla de la Congregación y los locales anejos destinados al servicio del culto, no hay duda que, en principio, tendría a su favor la exención concedida por la citada Ley —la de Régimen Local— en el apartado i) de los ya citados artículo 620 y párrafo 1.º

Asimismo y sobre todo, la tercera y principal motivación de exención, la más importante además por la extensión y alcance, puesto que totalizaría como exento el inmueble en cuestión, la que, dentro del antedicho apartado i) de párrafo 1.º del artículo 520 de la Ley de Régimen Local, señala como exentas del arbitrio «las casas de las Ordenes, Congregaciones e Institutos religiosos y seculares canónicamente establecidos en España», también debe verse como acogible, *en principio*, pues no puede negarse que, de una congregación religiosa canónicamente establecida en España se trata.

Las exenciones admitidas en principio por el repetidamente citado apartado i) vienen a quedar, *en definitiva*, condicionadas por las reservas que el párrafo 2.º del mismo artículo 520 cuidadosamente establece. Una, en sentido contrario a la exención en principio admitida, en el sentido de decaimiento o pérdida de la exención: la de que los terrenos comprendidos en el repetidamente citado apartado i), todos los en él comprendidos, lo mismo la generalidad de los ocupados por las casas de las Ordenes, Congregaciones o Institutos religiosos que la parte —dentro de las casas— ocupada por su iglesia o capilla respectiva, cuando '*dejaran de estar afectos al uso o destino que motiva su exención y fuesen enajenados*', entonces, automáticamente, '*serán sometidos al gravamen como si aquella exención no hubiera existido*'. Y otra, que, —en sentido positivo o favorable— reconduce a estos terrenos a la exención perdida al dejar de estar afectos y ser enajenados, y que en este condicionante párrafo 2.º se ve formulada así: '*excepto en los casos de que la transmisión*

se realice *a título gratuito o implique la afección* de los bienes a un destino que, con arreglo a los mismos apartados, lleva aparejado el otorgamiento de igual beneficio.

En el caso en cuestión no puede negarse que los bienes de que se trata, el inmueble, el terreno objeto de la compraventa otorgada entre el Instituto de Religiosas Adoratrices y de la Sociedad Anónima Vallehermoso, ha dejado o deja de estar afecto al uso o destino religioso, benéfico y cultural que era y es la finalidad y la razón de ser y existir de dicha Congregación religiosa, y que la entidad adquirente puede destinarlo y lo destinará a aquel de sus fines que, dentro de los límites de una Sociedad Mercantil Anónima, más le cuadre. Es decir, que para, a pesar de una tan patente desafección contractual del inmueble, pretender la exención del arbitrio, será menester, para lograr ésta, hacer entrar en juego el inciso final del citado párrafo 2.º del artículo 520. Y esto es, cabalmente, lo que hizo el Tribunal *a quo* en la sentencia apelada.

A tal efecto la Sala de la Territorial, partiendo de que la operación de venta llevada a cabo por la Congregación religiosa, si pudo hacerse, se hizo ateniéndose a una autorización pontificia, en la cual se le imponía la condición de haber de dedicar el importe a destino análogo al que el inmueble vendible tenía, bien que —naturalmente— en lugar distinto con lo cual, y merced a una tal subrogación real, la Sala sentenciadora entendía cumplido el condicionamiento establecido por el párrafo del artículo de la Ley a tener en cuenta, y con ello por remontado el grave obstáculo de la desafección del inmueble vendido.

En la sentencia apelada, al razonar así sobre la desafección, teniéndola por sanada con la reafectación significada para la fiel inversión del precio en el nuevo análogo destino (sobre cuya escrupulosa efectividad no hay por qué alentar la menor duda), no tuvo en cuenta más que uno de los dos términos de la condicionante establecida por el repetido párrafo 2.º, que —como se vio por la transcripción literal del mismo en anterior considerando— exige, además de la no pérdida final del carácter de afección, 'que la transmisión se realice *a título gratuito*'. Y sobre esto no cabe dubitación alguna. El precio convenido para la compraventa, la respetable cifra que como precio figura en la escritura de compraventa (y que de tal modo supera al señalado como mínimo exigible en la autorización pontificia), dice cuanto es menester sobre lo decididamente oneroso y no gratuito del negocio jurídico en cuestión» (*Sentencia de 7 de julio de 1969*).

H) *Exención en las primeras transmisiones de solares resultantes de obras de saneamiento y mejora interior de grandes poblaciones.*

«La cuestión de fondo de la litis es bien concreta y de matiz puramente jurídico, puesto que siendo claros los supuestos fácticos que la determinan: la venta por 'Terrenos y Construcciones Castellana, S. A.', en 12 de agosto de 1960, a 'Constructora Donostiarra, S. A.' de un terreno sito en la calle de Juan Ramón Jiménez, de Madrid, gravada por



el Ayuntamiento de la capital con el arbitrio sobre incremento de valor de los terrenos, la cuestión queda reducida a resolver, en el ámbito puramente *de iure*, si, cual se ha venido postulando ante la Administración y en esta vía jurisdiccional por 'Constructora Donostiarra' debe otorgarse a la venta del terreno la exención del arbitrio, concedida a las primeras transmisiones de solares resultantes de obras de saneamiento y mejora interior de grandes poblaciones, como se declaró en su acta de 23 de septiembre de 1966 por el Tribunal Económico-Administrativo Provincial de Madrid, o si, por el contrario, conforme a la tesis y postura procesal del Ayuntamiento de Madrid y a la declaración jurisdiccional de la Sala 1.ª Territorial de lo Contencioso-Administrativo, en el fallo de la sentencia recurrida, procede desestimar la exención del arbitrio sobre incremento de valor de los terrenos y mantener la liquidación, por tal concepto girada por el Ayuntamiento a la Sociedad Anónima 'Constructora Donostiarra'.

Para resolver esta única cuestión jurídica que este recurso plantea es preciso destacar: A) que el fundamento del impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos, comúnmente denominado de plusvalía, es fundamentalmente —como señala la sentencia de este Tribunal de 10 de noviembre de 1966 (R. 4.805)— la consideración de que el percceptor del arbitrio —el Municipio— con su iniciativa de mejoramiento de la vida ciudadana, o simplemente con el aumento progresivo de su censo de población (del cual, en su conjunto, es él la personificación legal administrativa) ha venido a acrecentar, para un propietario particular en un inmueble de su propiedad, una riqueza que, en mayor o menor grado y por lo mismo, no puede decir que la haya él ganado; es decir, que la razón justificativa de la imposición es que la revalorización se haya operado por las razones que señala la invocada sentencia, y no por el esfuerzo ni trabajo de sus propietarios, ni mucho menos por su actividad onerosa, como ocurre en el supuesto de que un fundo, por obra de un particular, se transforma en solar en sentido técnico de terreno apto para la edificación, satisfaciéndose por aquél el denominado 'canon de urbanización', en cuyo caso no se da esa justa causa de la imposición. B) Que respecto a las exenciones del arbitrio sobre el incremento del valor de los terrenos es de tener en cuenta, de una parte, que la Ley de 18 de marzo de 1895 (Dic. 7.190), relativa a las obras de planes de reforma interior y nueva urbanización de las grandes poblaciones, no podía contemplar el caso de este arbitrio, puesto que se creó posteriormente por Real Decreto de 13 de marzo de 1919 (Dic. 9.675, nota, art. 508), en virtud de la Ley de Autorizaciones de 2 de marzo de 1917 (Dic. 5.021, nota), y por ello fue preciso que se dictara una disposición especial, la Real Orden de 4 de noviembre de 1929 (Dic. 14.114, nota, art. 47) que, en forma expresa, dispuso que no es exigible el arbitrio municipal sobre incremento del valor de los terrenos por las primeras transmisiones de solares resultantes de las obras ejecutadas con arreglo a la Ley de 18 de marzo de 1895, y de otra parte, ha de ponerse de relieve que las exenciones del arbitrio de plusvalía tuvieron inicial-

mente, y como patentiza la lectura del artículo 426 del Estatuto municipal del año 1924, una naturaleza subjetiva y más bien graciable, para tomar luego una orientación objetiva, que se configura ya en la sentencia de este Tribunal Supremo de 28 de noviembre de 1933 (R. 591), y se mantiene en (el artículo 520 de la Ley de Régimen Local, texto articulado y refundido aprobado por Decreto de 24 de junio de 1955, al incluir entre las causas de exención del arbitrio, en su apartado f), 'Las primeras transmisiones de solares resultantes de las obras de saneamiento y mejora interior de grandes poblaciones', exención que se recoge, en los propios términos de la Ley, por el Ayuntamiento de Madrid en la Ordenanza del Arbitrio de Plusvalía, número 48, base 6, apartado F).

La aplicación al presente caso de la doctrina y preceptos legales que en la anterior se consignan, no puede llevar a otra conclusión que a la de declarar la exención del arbitrio municipal sobre incremento de valor de los terrenos en la transmisión del vendido, en 12 de agosto de 1960, por 'Terrenos y Construcciones Castellana, S. A.', a 'Constructora Donostiarra, S. A.', ya que se encuentra enclavado en la calle de Juan Ramón Jiménez, de Madrid, en la zona de ensanche y nueva urbanización regulada por la Ley de 3 de diciembre de 1953 (R. 1.609 y Ap. 51-66, 1.144), sin que, finalmente, pueda tomarse en consideración la tesis que por el Ayuntamiento de Madrid se mantiene para justificar la imposición del arbitrio en el sentido de que el canon de urbanización ha sido satisfecho por 'Constructora Donostiarra' y que la exención no corresponde a esta transmisión, sino a la sucesiva, es decir, al momento en que la referida Sociedad, hoy apelante, enajene el terreno adquirido; tesis rechazable, pues en cuanto a la primera de dichas alegaciones no sólo carece de toda base legal que el hecho de haber satisfecho el canon de urbanización pueda operar efectos obstativos a la exención del arbitrio de plusvalía, sino que, lejos de ello, priva, por razones de justicia conmutativa, al Ayuntamiento de Madrid, de esa justa causa de la imposición, de que la revalorización se produzca, como señala la sentencia de este Tribunal de 10 de noviembre de 1966 (R. 4.805), antes citada, por el mejoramiento y progreso de la vida ciudadana y de la población y no por la actividad onerosa del propietario del terreno; y en cuanto a que la exención se produzca no en la transmisión operada en 12 de agosto de 1960, que es, sin duda, la primera en el tiempo, sino en la sucesiva, el argumento es aún más declinable, pues aparte de que tanto la Ley de 18 de marzo de 1895 como la Real Orden de 4 de noviembre de 1929 y la Ley de Régimen Local en el apartado f) de su artículo 520 refirieron siempre la exención del arbitrio sobre incremento del valor de los terrenos a la primera transmisión, es realmente inadmisibles que —cual se propugna por el Ayuntamiento de Madrid— la exención se produzca en la ulterior transmisión, tan hipotética como indeterminada en su fecha, cuando precisamente esa revalorización que los terrenos experimentan en el transcurso del tiempo, sin actividad de sus propietarios, es la fundamental justificación del arbitrio municipal, lo que im-

pediría conceder la exención a esa segunda transmisión» (*Sentencia de 9 de abril de 1969*).

«Aceptados por las partes y apreciados correctamente por el Tribunal a quo los supuestos de hecho de que el terreno sometido a imposición del Arbitrio de Plusvalía tiene su origen en la reparcelación de los solares afectados por las obras de apertura y urbanización de la prolongación de la calle del General Alava, de la ciudad de Vitoria, y que dichas obras merecen la calificación de obras de saneamiento y reforma o mejora interior realizadas en régimen de cooperación privada en ejecución de un proyecto municipal de urbanización, que las mismas han sido costeadas íntegramente por los propietarios de los terrenos en proporción a las superficies o extensión, y, finalmente, que la transmisión efectuada del terreno solar que motivó la liquidación del arbitrio constituye la primera transmisión, aparece aplicada e interpretada debidamente en la sentencia objeto de este recurso de apelación, los preceptos ainentes a la aplicación al caso de autos de la exención establecida en la letra f) del artículo 520 de la Ley de Régimen Local para las primeras transmisiones de solares resultantes de las obras de mejora interior de grandes poblaciones, que les alcanza la exención sin precisar, a la vez, de la concurrencia de que sean de saneamiento, pues esta interpretación gramatical y literalista conduciría a una solución sin justificación y contraria a la ratio legis y a la finalidad de la exoneración tradicionalmente establecida a favor de la primera transmisión de solares resultantes de obras de reforma interior que, como las de apertura y urbanización de una nueva vía pública, con todos los servicios que se especifican en la Memoria, llevan incluso siempre de manera implícita una mejora en las condiciones de salubridad y seguridad de los terrenos para convertirlos en solares edificables, por lo que procede la desestimación del recurso de apelación y confirmar la sentencia apelada en todas sus partes: porque la razón de justicia justifica la aplicabilidad de la exención, por la razón y motivo que han determinado al legislador a su concesión, a pesar de lo dispuesto en el número 3 del artículo 520» (*Sentencia de 12 de abril de 1969*).

I) *Supuesto de inaplicabilidad de la bonificación del 90 por 100 por transmisión con destino a la construcción de viviendas de renta limitada.*

«En cuanto a la bonificación del 90 por 100 de los beneficios fiscales se refiere, el artículo 13 de la Ley de 15 de julio de 1954, el artículo 31 del Reglamento de 24 de junio de 1955 y el artículo 521 de la Ley de Régimen Local, exigen para poder obtener ese beneficio que las transmisiones de los bienes se realicen con destino a la construcción de viviendas de renta limitada y que en el documento público de adquisición de estos inmuebles se consigne expresamente que esos terrenos se adquieran para destinarlos al desarrollo de proyectos de viviendas de renta limitada y ninguno de esos dos extremos aparecen acreditados en la escritura de transmisión de bienes ni de constitución de la Sociedad,

punto que según el artículo 2.º de la escritura de constitución, el objeto único y exclusivo de la Sociedad es la construcción de viviendas de renta limitada, lo cual no impide emplear esos bienes en otros menesteres, ni se ha justificado que en el terreno aportado por doña Micaela se haya construido vivienda de renta limitada, ni a pesar del tiempo transcurrido se ha acreditado que para construir en ese terreno se haya obtenido la calificación de viviendas protegidas, por lo cual es evidente que la reducción de este 90 por 100 que pretende la entidad se le conceda, no le corresponde» (*Sentencia de 29 de marzo de 1969*).

J) *Base imponible cuando el inmueble da a varias calles.*

«Precisa examinar, conforme a los problemas planteados por su orden en la demanda y en su *petitum*, el de la base de imposición del arbitrio, esto es, el del valor asignable como incremento, para sobre él aplicar el tipo impositivo de la Ordenanza, cuestión en la que lógicamente no tenía por qué entrar el Tribunal *a quo*, al dar por exento en su totalidad el inmueble transmitido.

Sobre ello, esta Sala tiene ya adoptado el criterio que debe verse como respondiendo lo más acorde a las exigencias de justicia, y es el expresado recientemente en sentencia de 21 de abril del corriente año (R. 2.007), a saber: el de que, lejos de aplicar a un inmueble que tenga sus lindes a varias calles el tipo de valor del terreno correspondiente a la calle de tipo más alto, lo cual sería injusto, debe establecerse una justa proporción entre el número de los metros lineales por los que el inmueble se asome a cada calle y el número de metros cuadrados que integren el área total del inmueble» (*Sentencia de 7 de julio de 1969*).

K) *Deducción impropcedente del importe de obras realizadas por el propietario a efectos de fijar el valor final. Considerandos de la Sala de Vizcaya aceptados por el Tribunal Supremo.*

«De dicho valor final fijado en el índice corresponde deducir en primer lugar el valor de las mejoras realizadas en el inmueble dentro del período impositivo y subsistentes en la fecha de cierre del mismo.

El fundamento de dicha deducción es evidente, puesto que en tal caso la mayor estimación que haya merecido la finca por razón de las obras y mejoras realizadas por el propietario, debe imputarse exclusivamente a la actividad de éste, pero lógicamente para que proceda dicha deducción es preciso demostrar que en la valoración del índice se han tenido en cuenta las obras de mejora realizadas por el propietario, pues de no ser así, es claro que los precios unitarios del índice responden únicamente a la elevación general del precio de los terrenos debida a la influencia de factores extraños a la actividad de la propiedad, y naturalmente no es preciso deducir lo que previamente no ha influido en la estimación del valor, ya que si se dedujese del valor final el importe de las obras realizadas en la finca, y que no se tuvieron en cuenta para

su determinación, el propietario afectado resultaría beneficiado, en relación con los demás propietarios de la misma zona» (*Sentencia de 7 de abril de 1969*).

L) *Fijación del periodo impositivo de la tasa de equivalencia.*

«La cuestión objeto del recurso a que la presente apelación se refiere tiene como precedente la liquidación que el Ayuntamiento de Vigo había girado a la recurrente por concepto de Tasa de Equivalencia, por el período o década comprendida entre el 8 de marzo de 1956 hasta igual fecha de 1966, con relación a la finca propiedad de la entidad recurrente, la Compañía Mercantil 'Conservas Antonio Alonso, S. L.', finca sita en la calle de García Barbón, número 109, de la citada ciudad, y en consecuencia la cuestión central a resolver queda circunscrita en esta apelación al examen de si la liquidación debió girarse aplicando la Ordenanza 52 y no la 72, y no con los índices de valores vigentes para el trienio 1965-1967, sino con los correspondientes o vigentes en 1 de enero de 1961, por ser el año 1961 el correspondiente al cierre del período decenal impositivo, en esa fecha del 1 de enero, desde la cual, con arreglo a las Ordenanzas de este arbitrio anteriores a la vigente comenzaron a contarse los períodos a partir de la Ordenanza aprobada en el año 1940 y para regir el 1 de enero de 1941 y siendo los períodos de diez años, éstos se tenían que cerrar en 1 de enero de 1951, 1 de enero de 1961 y 1 de enero de 1971, sin que pueda entenderse modificado por el acuerdo adoptado por la Corporación el 8 de marzo de 1946 en ejecución del Decreto ordenador de las Haciendas Locales de 25 de enero de 1946, que extendió a diez años los períodos regulares que hasta entonces eran de cinco años, por lo que tal acuerdo de 8 de marzo no fue más que de adaptación de la Ordenanza de 1940 a lo dispuesto en el mencionado Decreto que determinó la exacción por períodos de diez años, pero la computación de la fecha inicial del período continuaba siendo la de entrada en vigor de la Ordenanza respectiva, que es la tesis del recurrente y de la sentencia apelada: o por el contrario, si procede estimar, de acuerdo con la tesis de la Administración que por virtud de las modificaciones introducidas en la Ordenanza fiscal reguladora de este arbitrio en el año 1946, cuyo artículo 50 quedó aprobado, preceptuándose en él que 'para la Tasa de Equivalencia se establecen como períodos de tributación plazos de diez años, computados desde la fecha de entrada en vigor del presente artículo', que lo fue en la fecha de 8 de marzo del indicado año, por lo que entendió el Ayuntamiento cumplido el período impositivo para las entidades permanentes en tal fecha, para todas ellas era la de ser la que inicia el cómputo del último decenio y, por tanto, para las Sociedades civiles y mercantiles incorporadas a tributación por la mencionada Ley de conformidad a lo establecido en la disposición transitoria 8.ª del texto refundido de la Ley de Régimen Local, para mantener la mayor uniformidad en la regulación de la exacción, por lo que el señalamiento de la fecha de 8 de marzo de 1956 en la

Ordenanza reguladora como cierre o terminación del período impositivo anterior e iniciación del presente es conforme a Derecho.

Aun no siendo las Ordenanzas municipales propiamente disposiciones de carácter general de las indicadas en el artículo 39 de la Ley de la Jurisdicción, dados los especiales trámites de su confección y aprobación, pero, en orden a su aplicación en el tiempo, participan de aquel carácter al disponer el artículo 724 de la Ley de Régimen Local que las Ordenanzas fiscales, una vez aprobadas, seguirán en vigor hasta que se acuerde su derogación o modificación, infiriéndose de ello como norma jurídica general que toda Ordenanza, si no dispusiera lo contrario, regirá sin efecto retroactivo desde la fecha de su aprobación, y por aplicación de este principio el Ayuntamiento de Vigo, que tenía aprobada una Ordenanza reguladora del Arbitrio de Plusvalía y tasa de equivalencia desde 1940, al modificarla en 8 de marzo de 1946, señalando para la exacción de la tasa de equivalencia de acuerdo con los períodos decenales establecidos por el artículo 105 del Decreto de Ordenación Provisional de las Haciendas Locales de 25 de enero de 1946, quedando redactado el artículo 50 de la Ordenanza con el siguiente texto: 'Para la tasa de equivalencia se establecen como períodos de tributación, plazos de diez años, computados desde la fecha de entrada en vigor *del presente artículo de esta Ordenanza*', de ninguna manera cabe aceptar para su interpretación en cuanto a la fecha en que ha de dar comienzo el período impositivo una tesis que se basa en el reconocimiento y aplicación de la norma fiscal derogada o modificada, como es la tesis del recurrente aceptada por el Tribunal de instancia de retrotraer al año 1929, fecha en que entonces se introdujo en aquel Ayuntamiento el Arbitrio de Plusvalía para señalar como inicio del período decenal desde la fecha de entrada en vigor de la primera Ordenanza criterio erróneo, como igualmente lo es cuando el actor argumenta para fijar y señalar otra fecha coincidente con anteriores modificaciones de la propia Ordenanza fiscal, pues es un principio de derecho que una misma materia no puede estar regulada por disposiciones contradictorias entre sí, debiendo prevalecer siempre la última que se hubiere dictado de rango igual o inferior a la anterior, quedando ésta automáticamente derogada y sin vigencia, bien de forma explícita o tácita, deduciéndose de lo que se deja razonado que, por tanto, se debe estar, a partir de 1946, para el cómputo del período decenal, a lo dispuesto en el artículo 50 de la Ordenanza modificada en 8 de marzo de ese año en cuanto a la fecha en que ha de dar comienzo el período impositivo decenal, por ser ésa la fecha de entrada en vigor del citado precepto que introdujo en la Ordenanza la modificación correspondiente a la duración del período, no sólo por aplicación de todo lo que se deja expuesto y el criterio ya sentado por la sentencia de esta Sala de 27 de diciembre de 1960 (R. 4.173), que fijó con claridad que para el Ayuntamiento de Vigo el período decenal terminaba en la fecha 'desde que fue aprobada válidamente, en este particular, la Ordenanza reguladora, o sea, el 8 de marzo de 1956', es decir, que ya quedó sentado por esta Sala que la década terminaba el 8 de marzo

de 1956, debiendo acomodarse a esta fecha todas las liquidaciones, incluidas las primeras, por estar dispuesto en la Ley de Régimen Local que todas las liquidaciones se acomoden a una sola fecha y que en aquellos autos estaba acreditado que la fecha del vencimiento del período es el 8 de marzo de 1956: como asimismo lo está en el expediente del presente recurso.

Si bien es doctrina jurisprudencial que cuando y en cuanto las Ordenanzas fiscales se opusieran esencialmente, contradiciendo o vulnerando las Leyes, no pueden de ningún modo prevalecer, habiendo de estar a lo que expresamente se dispusiera en las Leyes; pero no es éste el caso que se contempla respecto al período decenal determinado en la Ordenanza fiscal número 72, pues lo que la Ley exige en orden a este particular extremo es que se respeten por el Ayuntamiento los principios de regularidad, uniformidad y generalidad establecidos por el artículo 516 de la Ley de Régimen Local y en su disposición adicional 8.ª, cuya normativa vigente, como la anterior, artículo 105 del Decreto de 25 de enero de 1946 sólo exigen que a todas las Sociedades se les aplique la tasa en el mismo período y que el cierre del período impositivo se acomode a la misma fecha, tanto para las Sociedades Mercantiles como a las Permanentes, a los que ya se les venía girando esta tasa con anterioridad; por lo que introducida en la Ordenanza, por la modificación efectuada el 8 marzo de 1946, el plazo decenal para todas las entidades sometidas al pago de la tasa de equivalencia y fijada tal fecha como inicial del cómputo del referido período, siendo, además, aceptada y consentida por la propia Sociedad recurrente que en el año 1957 se le liquidó la tasa referida al período 1954-1956, acomodándose el cierre o vencimiento del período a la mencionada fecha de 8 de marzo de 1956, establecida en la Ordenanza aprobada, es a todas luces inadmisibile en derecho administrativo que después de transcurridos diez años impugne una liquidación o acto administrativo que, en cuanto a la fecha del cierre del período que se liquida, resulta ser un acto confirmatorio de la anterior, que había quedado firme y consentida: esto aparte que invocar la Ordenanza del año 1929 o las fechas de otras anteriores a 1946, ya derogadas, equivale a la absurda conclusión de estimar que el Ayuntamiento carece de facultades para derogar o modificar sus propias Ordenanzas fiscales, cuando es evidente que tanto la normativa vigente como las Leyes municipales anteriores reconocieron expresamente a las Corporaciones Locales plenas facultades para acordar o suprimir la imposición de las exacciones autorizadas por la Ley para nutrir su Hacienda, de suerte que si los Ayuntamientos tienen facultad incluso para dejar de imponer el arbitrio de plusvalía con mayor razón no se puede desconocer su facultad de fijar la fecha para iniciar el cómputo del período decenal de tributación de las tasas de equivalencia, pues, con tal que el período de tributación sea de diez años, es indiscutible que una solución de continuidad sólo perjudicaría a la propia Corporación, pero no a los contribuyentes, para los que el resultado económico a corto plazo les bene-

ficiaría, y a largo plazo sería el mismo» (*Sentencia de 5 de mayo de 1969*).

M) *Carga de la prueba de las circunstancias del terreno que determinan la sujeción al arbitrio.*

«Y como del estudio y análisis efectuado por esta Sala, de conformidad con las normas generales en materia de pruebas completada con la doctrina de la jurisdicción, resulta que el recurrente demandante fue la parte que alegó el hecho de la existencia de una explotación agrícola, era quien tenía que justificar su existencia real, para la no sujeción al arbitrio, puesto que a la Corporación le bastaba demostrar solamente los dos extremos acreditados de que se trataba de un terreno sito en el término municipal de Cornellá y que había sido objeto de transmisión, por ser manifiesto que a cada parte corresponde la carga de los hechos que sean constitutivos de su derecho, por lo que al actor le correspondía probar el hecho que impedía la aplicación de las normas para la exacción del referido arbitrio» (*Sentencia de 26 de junio de 1969*).

«En sentido diverso, estando reconocido por el Ayuntamiento actor que la finca segregada y vendida, así como la de la que fue segregada, estaba destinada a una explotación agrícola en el momento de su enajenación, no es posible aceptar la afirmación de que ese terreno al estar enclavado en una zona de indudable porvenir al hallarse junto al cortijo 'El Castillo' está dentro de un polígono industrial que figura en el Plan General de Ordenación de la ciudad, puesto que ello por sí solo, aunque estuviere demostrado, que no lo está, *no daría al terreno de labor la condición de solar, dado que en materia tributaria, donde la interpretación debe ser restrictiva, la condición de solar se adquiere por el hecho de reunir alguna de las circunstancias enumeradas en el artículo 499 de la Ley de Régimen Local*, y como la pretensión municipal es la de percibir el arbitrio sobre esa finca por tener la condición de solar, ante su afirmación, a él correspondía la prueba de ser efectivamente solar y no el que lo niega, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 1.214 del Código civil, y el Ayuntamiento ni siquiera ha intentado probar que ese terreno esté urbanizado, teniendo por lo menos los servicios municipales indispensables señalados en el número 1.º del citado artículo 499 y no lo intentó probar, sin duda, porque en ese terreno no existe ninguno de esos servicios, y como el artículo 510 de la propia Ley excluye del arbitrio sobre el incremento del valor de los terrenos entre otros, a las explotaciones agrícolas que no tengan la consideración de solares, es visto que al darse este supuesto, el arbitrio no es exigible, y al estimarlo así el Tribunal *a quo*, la resolución impugnada está ajustada a derecho» (*Sentencia de 5 de julio de 1969*).



## 2. Arbitrio sobre solares sin edificar.

### *Concepto de solar.*

«Siendo el Arbitrio de Solares sin edificar una exacción municipal cuyo régimen legal se encuentra en la Ley de Régimen Local, a esta Ley, como Ley del impuesto, hay que acudir para determinar el hecho imponible o presupuesto fijado para configurar este arbitrio, por lo que disponiendo el artículo 499 de dicha Ley municipal que el arbitrio sobre solares sin edificar gravaría a todos los enclavados en el respectivo término, y no siendo unitaria en nuestro Ordenamiento jurídico la porción de solar, pues como ya tiene reconocido este Tribunal en reiteradas sentencias de las diversas Salas de lo Contencioso y de la Sala 1.ª, el concepto de solar no es idéntico por no coincidir las definiciones legales que sobre el particular se encuentran en el Derecho fiscal, en otras regulaciones administrativas en el Derecho social agrario y en la Ley de Arrendamientos Rústicos, y aun dentro del Derecho administrativo, que es lo que ahora en concreto nos interesa, no se puede identificar el concepto de solar a efectos urbanísticos, con el concepto de solar a efectos del impuesto municipal sobre solares sin edificar, pues, según el indicado artículo de la Ley de Régimen Local, a efectos de dicho arbitrio se entenderá como solares los terrenos edificables, cualquiera que sea su destino y aprovechamiento enclavado dentro del casco o las zonas de ensanche, siempre que tengan uno o más de sus lados formando línea de fachadas a una o más vías públicas o particulares o trozos de las mismas que estén urbanizadas, considerándose como tales aquellas que tengan todos los servicios municipales, o por lo menos los de alumbrado, encintado de aceras o afirmado; como bien se ve, si comparamos este concepto con la noción de solar que se define en el artículo 63-3 de la Ley del Suelo, es bien diferente, pues ya que el propio precepto de la Ley del Suelo que se deja citado comienza por hacer constar que la calificación que da de solares sólo es eficaz 'a los efectos de esta Ley', y a continuación exige como otros tantos requisitos los siguientes: 1.º Que ha de tratarse de superficies de suelo urbano (que sólo existe en los lugares en que hay Plan). 2.º Que han de tener aptitud física y jurídica para la edificación. 3.º Que ha de tratarse de terreno efectivamente urbanizado, entendiéndose por tal: a) El que cumpla las condiciones que para calificar de urbanizado un terreno se prevén en el Plan. b) En su defecto, que la 'vía a la que la parcela dé frente tenga simultáneamente cinco servicios': pavimentado, encintado, agua, alcantarillado y alumbrado público, de esta suma de requisitos lo único que puede deducirse claramente es que si los terrenos objeto de este recurso no reúnen los señalados requisitos del artículo 63-3 de la Ley del Suelo, sólo podrá repercutir 'a efectos de dicha Ley' en que se puedan o no poner en marcha por los Ayuntamientos los diversos recursos fiscales o exacciones, que por razón de urbanismo autoriza el capítulo III del título V de la repe-

tida Ley de 12 de mayo de 1956, pero no pueden influir por las razones expuestas, ni tenerse en cuenta para fijar el concepto de solar a efectos del impuesto municipal sobre solares sin edificar, cuya finalidad no es sólo para compensar el esfuerzo de la Administración en su labor urbanizadora, e impulsar la edificación, sino que también es fiscal, y por esto para la Ley de Régimen Local el solar comienza a ser tal mucho antes, con sólo haber implantado uno de los tres servicios de alumbrado, afirmado o encintado.

Acreditado en los autos según se expresa en la certificación del Ayuntamiento (folio 50) y por el Plano parcelario incorporado a los mismos, el terreno solar de los recurrentes sólo tiene fachada a la calle de Nueva Zelanda y que ésta tiene servicio de alumbrado público desde febrero de 1955, y posteriormente en fecha que no se ha podido concretar, también está dotada de pavimentación y alcantarillado (folios 51 y 54 vuelto del expediente) y que por estar afectada dicha parcela por el Plan Parcial de Ordenación aprobado con fecha 19 de mayo de 1965 no tiene fachada a la calle de la Aurora, sino a una futura avenida, de nuevo trazado, y atraviesa la finca en su parte norte (folio 50 de los autos), es manifiesto que si bien por estar dotada la calle de Nueva Zelanda del servicio municipal de alumbrado público desde febrero de 1955, con cuya vía tiene fachada la mencionada parcela, procede declarar sujeto al arbitrio de solares sin edificar el referido terreno, pero, al estar enclavada la finca en zona de ensanche no totalmente urbanizada y sita en manzana en la que aún falta por abrir una calle de nuevo trazado que atravesará la finca por su parte norte, procede, a tenor del número 2 del artículo 499 de la Ley de Régimen Local, reducir la tributación como solar al trozo de terreno cuya línea será la de fachada a la calle de Nueva Zelanda con un fondo igual al del fondo de la manzana en proyecto, y, en todo caso, la superficie tributable correspondiente a dicho solar estará limitada por las calles que encuadren un perímetro edificable» (*Sentencia de 26 de abril de 1969*).

### 3. Derechos y tasas municipales.

#### A) *Ilegalidad de derechos o tasas municipales por tendido de cables eléctricos.*

«Esta Sala se inclina a declarar la ilegalidad de la exacción, derechos o tasa de aprovechamiento especial de bienes municipales por el tendido de cables eléctricos sobre los mismos, ya que así se deduce de los argumentos siguientes: 1.º Una interpretación literal o gramatical del apartado 13 del artículo 444 de la Ley de Régimen Local lleva claramente a excluir el tendido de cables eléctricos sobre la vía pública, pues expresa el texto que se entenderán comprendidos en el número 2 del artículo 435 los aprovechamientos siguientes: 13. Postes, palomillas, cajas de amarre, de distribución o de registro; básculas, aparatos para

la venta automática y otros análogos que se establezcan sobre la vía pública o vuelen sobre la misma, luego no está incluido el tendido eléctrico, y no se diga que es una imprevisión cuando la Ley va matizando, postes, palomillas, cajas, etc., los términos, otros análogos que se instalen o vuelen sobre la vía no deben comprender el tendido, aparte de entenderse referidos a la última frase de básculas y aparatos para la venta automática, y aunque como afirma el fallo del Económico por no ser feliz la redacción del precepto esta frase final hiciera referencia a todos los cables del tendido eléctrico, aunque efectivamente vuelen sobre la vía, pues hace referencia a lo anterior, y en el punto que nos ocupa comprenden sólo los postes y palomillas que se instalen o vuelen sobre la vía pública. 2.º Que lo sustentado es lo cierto, lo confirma la propia Ley, cuando en el artículo 605, referente a similar derecho o tasa también por aprovechamiento especial, dispone en favor de las Diputaciones en su apartado h) el gravamen sobre la instalación en las mismas vías o en su zona de urbanización, cuando no sea transversalmente, de vías férreas no declaradas de utilidad pública o instalación de postes, cajas o aparatos destinados al tendido aéreo de conducción de energía eléctrica en la zona de urbanización de las vías provinciales, vemos, pues, claramente, cómo en este texto tan expresivo y elocuente la Ley, a pesar de hablar de tendido eléctrico, no lo grava sino los postes, cajas o aparatos destinados al mismo; sin embargo, este artículo, al igual que el glosado 444, termina con un apartado alusivo a cualesquiera otros aprovechamientos similares a los indicados. 3.º El sentido de las disposiciones relativas a instalaciones eléctricas a través de las vías de Ayuntamientos o Diputaciones es no gravar el tendido, sino referir el concepto tributario deliberadamente sobre los postes, palomillas o aparatos dedicados al soporte de los mismos, siempre que éstos vuelen o se instalen sobre las vías públicas, no es que no se someta a la tasa la instalación del tendido, sino que tributa a través de la instalación de soportes necesarios al mismo. 4.º Nadie duda de que, conforme al artículo 435 de la Ley de Régimen Local, fuente de esta tasa, el tendido eléctrico supone un aprovechamiento especial de la propiedad municipal, cuando se instale o vuelen sobre ella, es más, lo restringe en su uso pleno, en aras de un beneficio particular, pero su forma de tributar es la señalada y traducida a través de los postes o aparatos destinados a soportarla, sin duda de mayores posibilidades de valoración económica a los efectos de la exacción. 5.º No sirve de argumento en contra de esta tesis la cita del apartado 16 del artículo 440 de la meritada Ley que se refiere a la colocación de tuberías, hilos conductores y cables en postes o en galerías del Ayuntamiento, pues aparte de referirse a la colocación y no estimar el tendido como concepto, ya declaró esta Sala que en el artículo 435 de la Ley citada se establecen dos clases de derechos o tasas perfectamente diferenciadas unos —las del núm. 1— por servicios públicos municipales que benefician a personas determinadas o que se provoquen por ellas, y otro —el del núm. 2— por uso o aprovechamientos especiales de que sean susceptibles las propiedades o ins-

talaciones municipales, y el artículo 440 hace referencia al número 1 del 435, servicios públicos que nada tiene que ver con aprovechamiento especial del que aquí estamos tratando. 6.º Que quizá la razón de no gravar el tendido de cables radica en que la legislación vigente en materia de servidumbres de paso de energía eléctrica, a la publicación de la Ley de Régimen Local, determina y permitía el establecimiento de esta servidumbre o limitación sobre las vías públicas, tanto estatales como provinciales o municipales de forma patente, con la aprobación del Ministerio de Fomento o Gobiernos Civiles, oídas las Corporaciones, lo que permita ya incluso su inscripción en el Registro de Industria para su vigilancia. 7.º Si bien las sentencias del Tribunal Supremo citadas por la Abogacía del Estado de 2 de enero de 1960 (R. 57) y 17 de mayo de 1961, casos procedentes de Córdoba y Sevilla, dan por supuesto la tasa sobre la ocupación del suelo o vuelo de vía pública que ocupen o atraviesen las líneas de suministro, es lo cierto que sólo se discute la fórmula de 1,50 por 100 sobre los ingresos de las empresas afectadas, y no se debate concretamente el punto aquí contemplado, en cambio, en las dos sentencias citadas por la representación de Electra Aresana, de 15 de mayo de 1960 (art. 869) y 6 de mayo de 1960 (art. 1.863), claramente y de un modo directo se trata el problema aquí cuestionado, y revocando sentencias precisamente de La Coruña, nos enseñan que: A) Ha de constatarse también la realidad, no combatida, de que el precepto de Ley de Régimen Local aplicable lo es el artículo 605, el que en su apartado *h*) establece literalmente como sujeto del gravamen que autoriza la 'instalación de postes, cajas o aparatos destinados al tendido aéreo de conducción de energía eléctrica en la zona de urbanización de las vías provinciales', es decir, que autoriza la imposición del tributo especial o tasa sobre los elementos destinados y necesarios al tendido aéreo, pero no éste en sí, no permitiendo los términos en que el legislador se pronunció cuando lo hizo con tanta claridad, ninguna interpretación extensiva, y, por el contrario, es obligada una literal y de alcance restrictivo. B) Que pretende hallar similitud al aprovechamiento de instalación sobre el suelo o subsuelo, en virtud del apartado *h*) de dicho artículo y del artículo 606 de la Ley de Régimen Local de 1955 (603 del de la de 1950), con el artículo 444, número 13, de la propia Ley, equivale tanto como a desnaturalizar su interpretación lógica, pues dicho número 13, si bien es verdad que alude al vuelo sobre la vía pública, se refiere a 'postes, palomillas, cajas de amarre, de distribución, de registro', pero no al tendido del cable a lo largo o a través de vías públicas. C) Que es un principio general de Derecho que las disposiciones de rango inferior, como las Ordenanzas municipales, no pueden infringir, ni derogar las de rango superior, como las Leyes y Reglamentos estatales, principio consagrado en el artículo 28 de la Ley de Régimen Jurídico (R. 1.957, 1.058 y 1.178), que declara nulas de pleno derecho las disposiciones administrativas que infringen lo establecido en el 27 anterior, en el que se dispone que 'los Reglamentos circulares, instrucciones y demás disposiciones administrativas de carácter general no podrán establecer penas ni imponer exacciones, tasas, cánones, derechos

de propaganda y otras cargas similares, salvo aquellos casos en que expresamente lo autorice una Ley votada en Cortes'. 8.º Que en definitiva el problema lo resuelve ya de modo patente nuestro Tribunal Supremo en la sentencia de 21 de diciembre de 1967 (art. 4.663), que hace historia a puntos de la sentencia de 21 de febrero de 1942 (R. 213) (relativa a cables aéreos para tranvías) y declara: a) Que de estas sentencias no se deduce de una manera clara y rotunda un criterio decisivo para el ámbito municipal, pero si utilizamos las normas interpretativas a que aludimos anteriormente, comprobaremos que estas iniciales directrices que no resuelven definitivamente el problema, se robustecen con las declaraciones legales posteriores que una norma del rango jurídico como representa la Ley General Tributaria de 28 de diciembre de 1963 (R. 2.490 y Ap. 51-66, 7.076), aporta al tema debatido, prohibiendo la analogía para extender más allá de sus términos estrictos al ámbito del hecho imponible, como declara el artículo 24 de la misma, que es posterior en su vigencia a las sentencias citadas, por lo que no pudieron tenerlo en cuenta; de este modo, tanto el criterio restrictivo como el prohibitivo de la doble imposición encuentra un amparo y un fundamento que contribuye a mantener esta postura; b) Que por ello, aunque el artículo 444 de la Ley de Régimen Local, en su número 13, repunte aprovechamiento especial susceptible de tasa la instalación de 'postes, palomillas, cajas de amarre, de distribución o de registro, básculas, aparatos para la venta automática y otros análogos que se establezcan sobre la vía pública o vuelen sobre las mismas', no puede estimarse que en tal apartado se comprendan hechos impositivos similares que vulnere los criterios fundamentales de interpretación restrictiva y de la doble imposición que ya proclamaron las anteriores resoluciones a que nos hemos referido y consagró la norma fundamental tributaria que hemos invocado, sin que la remisión analógica contenida en el precepto reseñado pueda desligarse de una utilización o beneficio en el que descansa precisamente la causa o soporte que constituya el fundamento del arbitrio que se implanta, que exige necesariamente, como todo impuesto, una conmutatividad que compense el gravamen que se impone con la utilidad que reporte para asegurar un equilibrio económico que de otra forma se frustraría» (Sentencia de 24 de febrero de 1969).

«La Sala dejó ya sentado su criterio en la sentencia de 21 de diciembre de 1967 (R. 4.663), tenida a este respecto no como única ni primera, ya que en ella se dejaban invocadas otras, cuales las de 22 de enero y 15 de marzo de 1960 (R. 343 y 869), en todas ellas —y aun en alguna otra con la que vendría a recargarse la cita—, pero más expresivamente en la citada como más reciente, se rechaza la idea del establecimiento de un tal gravamen local a impulsos de la analogía con otros de tal materia y en detrimento del principio de lo restrictivo en lo fiscal; puntualizándose que la razón de conmutatividad, que hace que el gravamen a imponer se vea compensado por la utilidad que reporte, hace que sea el aceptable la exacción por la instalación de postes, palomillas, cajas de amarre, de distribución o de registro, establézcanse sobre la vía pública o vuelen sobre la misma; mas no la que haya de gra-

*uitar, concretamente, sobre 'los cables de conducción de energía eléctrica por vía aérea', como cosa en sí, aparte o además» (Sentencia de 31 de marzo de 1969).*

**B) Tasa municipal por vigilancia de establecimientos, espectáculos y esparcimientos públicos, que la requieren especial. Caso en que no se dan los supuestos para su aplicación.**

«La cuestión se reduce a resolver si procede la percepción por el Ayuntamiento de Villanueva de la Serena de la Tasa por vigilancia especial de establecimientos, espectáculos y esparcimientos públicos, prevista en el número 6.º del artículo 440 de la Ley de Régimen Local, con respecto a las Salas de exhibición cinematográfica que explota la empresa de la que el actor es Director Gerente en la localidad mencionada, y en cuyas salas existen unos bares para uso de los exceptadores, y para ello es preciso comprobar si se produce el presupuesto de hecho de la tasa, cuya existencia, en conjunción con la Ordenanza fiscal, origina la relación jurídica tributaria, existencia que se niega por el recurrente.

El número 6.º, antes citado, del artículo 440 de la Ley de Régimen Local autoriza la imposición de una tasa por 'la vigilancia de establecimientos, espectáculos y esparcimientos públicos que la requieran especial', siendo éste el fundamento de la obligación de contribuir del recurrente, según el Abogado del Estado y el Ayuntamiento, de conformidad por otra parte con el apartado c) del artículo 441 de la misma Ley que circunscribe al precepto antes mencionado, la posibilidad de exigir tasas por la vigilancia pública, es indudable que, puesto que el artículo 440 ha de ponerse en relación con el número 1.º del artículo 435, también de la Ley de Régimen Local, según el cual para la procedencia de la tasa el servicio público municipal gravado debe beneficiar especialmente al señor C., o haberse provocado también especialmente por él, en el caso presente, excluida la petición del servicio por el actor, cuestión sobre la que no hay controversia, para la exigibilidad de la exacción, en primer lugar el Ayuntamiento tiene que prestar un servicio especial de vigilancia en los locales de la Empresa 'CIGO', y, en segundo, dicho servicio ha de beneficiar especialmente a esta Entidad, sin que obste a lo que acaba de exponerse el contenido del número 4.º del artículo 10 del Reglamento de Haciendas Locales (R. 1.953, 462 y Ap. 51-66, 7.079), que es el exactamente aplicable al caso, ya que el número 1.º del mismo artículo que se cita en la resolución impugnada y en la contestación a la demanda tiene carácter general, pues dicho número 4.º, en el que prevén como supuestos que originan la aplicación de la tasa de que se trata, la previa petición del servicio especial no comprendido entre los ordinarios establecidos por el Ayuntamiento o que la tasa tenga carácter general, ha de subordinarse a los requisitos generales establecidos en el artículo 435 de la Ley, antes citada, estableciéndose, por otra parte en él, que el servicio ha de ser especial, conforme al repetido número 6.º del artículo 440, también de la Ley, ya que, de otro modo, no podría considerarse vigente este precepto del Reglamento de Haciendas Loca-

les, por ser la fecha de este Reglamento, 4 de agosto de 1952, anterior a la del texto refundido de la Ley de Régimen Local, 24 de junio de 1955, y disponer la disposición transitoria 11 de ésta, que 'seguirán provisionalmente... las disposiciones reglamentarias en vigor', pero sólo 'en cuanto no se opongan a ella (a la presente Ley)'.

Pasando a examinar si en el presente caso se dan los requisitos que en el considerando anterior se han señalado como necesarios para la exigibilidad de la exacción, excluida la previa solicitud del servicio por el contribuyente, lo primero que ha de dilucidarse es si verdaderamente el Ayuntamiento tiene establecido un servicio especial de vigilancia para los locales que explota la Empresa que dirige el señor C., lo que no se ha demostrado, ni siquiera alegado, siendo, por el contrario, la vigilancia que se presta en aquéllos por la guardia municipal 'una faceta de la general para el mantenimiento del orden público en sus diversas manifestaciones', como en un caso análogo al controvertido se declaró en la sentencia de esta Sala de 4 de mayo de 1965, citada por el demandante, 'considerado este concepto en toda su amplitud, confundiendo el Ayuntamiento la especialidad con la intensidad del servicio, que es lógico que sea mayor en estos locales por constituir los centros de reunión de la comunidad y que por ello vienen a ser uno de los motivos que justifican y no en menor grado la necesidad de dicho servicio', y que esto es así lo prueba la cita de los preceptos en que fundan su posición el Tribunal Económico-Administrativo y el Abogado del Estado al contestar la demanda, Ley de Orden Público y artículo 117, apartado b) de la Ley de Régimen Local, en el que se encomienda al Alcalde mantener el orden y proveer a la seguridad pública e individual, si bien tanto en la Ley de Orden Público, artículo 7.º, como en el precepto de la Ley de Régimen Local citado, el Alcalde no obra como Organismo local, sino como Delegado del Gobierno, a lo que puede añadirse que en el apartado c) del artículo 255 del Reglamento de Funcionarios de Administración Local (R. 1.952, 1.799 y Ap. 51-66, 6.462) se incluye entre las funciones de la Policía municipal la de mantener el orden público, faltando, por tanto, la nota de *especialidad* que requiere el número 6.º del artículo 440 de la Ley de Régimen Local para el establecimiento del gravamen.

Por si esto no fuera suficiente, en modo alguno se advierte en qué beneficia especialmente a la 'Cigo' el servicio de vigilancia que se presta por la Policía municipal, aunque éste se considerara especial, ya que la conservación del orden público beneficia ciertamente a la comunidad en general, pero no a dicha Empresa en particular, salvo en la parte que corresponde a sus propietarios como miembros de dicha comunidad» (Sentencia de 6 de marzo de 1969).

C) *Tasa municipal por licencia de apertura: tarifa aplicable para establecimientos bancarios.*

«La cuestión debatida en el presente litigio se ciñe a la fijación de la cuantía, es decir, de la tarifa a dejar definitivamente establecido en la Ordenanza municipal del Ayuntamiento de Las Palmas de Gran Canaria,

por lo concerniente a las licencias de apertura de establecimientos, referidas éstas a los establecimientos bancarios, para dejar en tal sentido modificada la Ordenanza, con el designio de adaptarla a las exigencias y ritmo de los tiempos.

A tal fin, la Corporación municipal formuló o proyectó una tarifa que, habiendo sido objeto de disconformidad y reclamaciones por los afectables, mereció, sin embargo, la conformidad y aprobación del Delegado de Hacienda, siendo de notar, como matices de adaptación o ajuste al designio municipal en la Ordenanza propuesta y aprobada, una acentuación de los tipos según la mayor categoría de las calles de situación del establecimiento, y una atenuación en atención a la circunstancia de que el Banco objeto de la tasa tuviera la central situada en la misma población, y habiendo permanecido incontestada la alegación —frente a la corporación— de venir a ser tales tipos de tarifa más altos incluso que los de las localidades de más censo de población de la Nación, más que las de la misma capital de ésta.

Elevada la Ordenanza al Ministerio de Hacienda, a los fines de la superior decisión, a la vista de lo ya recaído en la Delegación de Hacienda, aquél, desligándose manifiestamente de apreciaciones vialistas y enfocando el problema desde un punto de vista el menos inconsistente y el más objetivo y justo, con el criterio de discriminación menos vulnerable, cual lo es, a todas luces, el de la solidez o fuerza económica de la entidad bancaria a cuyo establecimiento haya de referirse la licencia de apertura, fijó una tarifa en relación con la cifra del capital desembolsado del Banco, con tipos de 20.000 a 200.000 pesetas, según el aludido capital bancario venga a limitarse a la cifra de 10.000.000 o llegue a rebasar la de 300.000.000 pesetas, esto es, un gravamen inicial del 2 por 1.000, con la depresión razonablemente aconsejable y previsible.

Para llegar a tal fijación numérica, el Ministerio tuvo bien en cuenta, sopesándolos y conjugándolos prudentemente, todos los factores y circunstancias atendibles; coste del servicio significativo o justificativo de la tasa (concepto fundamental en ésta), censo de población, su comparación con las tasas existentes en otras poblaciones y su censo, situación económica del Ayuntamiento en cuestión, repercusión del gravamen, capacidad económica y fiscal de las entidades y sus establecimientos —central y sucursales—, en sí y comparativamente, todo lo cual nos lleva a la conclusión de hallarnos ante un criterio fundamental, razonable y justo» (*Sentencia de 10 de marzo de 1969*).

#### D) *Exención del Estado de tasa municipal por licencia de obras.*

«En cuanto al tema de fondo es igualmente claro que *situando la Ordenanza del propio Ayuntamiento dentro de la exacción de la tasa que nos ocupa a los particulares exclusivamente, no puede comprenderse en el pago de tal derecho a las obras iniciadas por el Estado, el cual debe quedar libre de tal gravamen al estar reconocido el beneficio fiscal que se discute en la norma que lo regula y que el Ayuntamiento excep-*



*cionante ni reclama contra ella ni puede reclamar, ya que es colaborador de la misma con la necesaria y oportuna aprobación de la autoridad correspondiente, que sería en este caso la Delegación de Hacienda de Zaragoza que la sancionó» (Sentencia de 31 de marzo de 1969).*

**E) Tasa municipal por inspección de calderas; supuesto en que no surge la obligación de satisfacerla.**

«El único problema objeto de resolución en este procedimiento es el de determinar si la 'Sociedad Anónima Saltos del Sil', está o no obligada a satisfacer al Ayuntamiento de Majadahonda la cantidad girada por derechos y tasas como consecuencia de la inspección de aquellos aparatos a que se refiere el número 9 del artículo 440 de la Ley de Régimen Local, teniendo en cuenta que según consta acreditado en autos y reconocido en ambas sentencias, la Sociedad industrial afectada ni provocó ni solicitó especialmente la utilización de ese servicio municipal, ni con él se benefició en modo alguno»

Según prescribe el artículo 436 de la misma norma legal, la obligación de contribuir por derechos y tasas se funda en la utilización del servicio o en el aprovechamiento de él por el interesado, sin que la existencia del servicio o la posibilidad de su aprovechamiento faculten al Ayuntamiento en ningún modo para la exacción de estos gravámenes, con lo que viene a ratificar lo consignado en el número 1.º del artículo 435 de la propia Ley, que autoriza a los Ayuntamientos para establecer derechos y tasas por prestación de servicios públicos municipales que benefician especialmente a personas determinadas o se provoquen también especialmente por ello» (Sentencia de 30 de abril de 1969).

#### 4. Reclamaciones en materia de exacciones locales.

##### A) Reclamaciones en supuestos de exacciones locales.

«En materia de exacciones locales sólo caben las reclamaciones económico-administrativas contra los actos de aplicación y efectividad de la imposición y los de ordenación de tributos locales, cual se deduce no sólo del texto de los artículos 725, 726, 727 de la Ley de Régimen Local, 220, 221 y 238 del Reglamento de Haciendas Locales (R. 1.953, 462 y Ap. 51-66, 7.079) y del 1, 42 y 44 del Reglamento de Procedimiento Económico-Administrativo de 1959, sino, de modo bien patente, de la doctrina de nuestro Tribunal Supremo, que, en cuanto a la impugnación de contribuciones especiales ha dicho, en las sentencias de 30 de marzo de 1953 (R. 960), 21 de noviembre de 1956 (R. 3.904) y 23 de mayo de 1964 (R. 3.075) que corresponde a los Tribunales Económico-Administrativos conocer de las reclamaciones que se interpongan sobre aplicación y efectividad de los acuerdos de imposición de contribuciones especiales, mas no contra estos acuerdos o contra las Ordenanzas. sujetos, como estatuyen aquellos preceptos, a un régimen de impugnación

ante el Delegado de Hacienda, y, en vía jurisdiccional, ante la Sala del Tribunal Supremo o Sala Territorial, según la naturaleza del acto impugnado.

Se debe precisar que la competencia de estos Tribunales es exclusiva para conocer y admitir reclamaciones económico-administrativas contra los actos de aplicación y efectividad de exacciones locales y no contra los actos de creación u ordenación, lo cual no obsta a que la impugnación de aquéllos se apoye en la ilegalidad de la imposición o de la ordenanza, o del procedimiento de contribuciones especiales, cual se deduce, por modo bien palmario, de la doctrina del Tribunal Supremo, que niega viabilidad a normas locales que contraríen preceptos legales de superior rango, aunque haya pasado la oportunidad de su impugnación, y que, en lo que atañe a las contribuciones especiales, se traduce en la ilegalidad del acto de aplicación amparado en un acuerdo de imposición que conculque principios y preceptos de inexcusable vigencia, como tuvo ocasión de aplicar aquel Alto Tribunal en las sentencias de 9 noviembre 1955 (R. 3.197), 2 abril y 9 mayo 1956 (R. 2.786 y 1.895), 28 junio 1958 (R. 2.620) y 12 marzo 1959 (R. 1.375). entre otras (*Sentencia de 24 de febrero de 1969*).

*B) La matrícula de contribuyentes por derechos o tasas por prestación de servicios comprendidos en el número noveno del artículo 440 de la L. R. L., con asignación de cuotas, es acto administrativo reclamable por las personas individuales o entidades afectadas, pero no por la Cámara Oficial de Comercio e Industria ni por la Cámara de la Propiedad Urbana.*

«Si bien el acto de confeccionar y publicar en el Boletín Oficial de la provincia la matrícula de contribuyentes por derechos o tasas por prestación de servicios comprendidos en el número 9.º del artículo 440 de la Ley de Régimen Local, con asignación de cuotas, es un acto administrativo reclamable en vía económico-administrativa porque en él se declara una obligación de tributar por tal concepto en virtud de lo dispuesto con carácter general en el número 3.º del artículo 238 del Reglamento de las Haciendas Locales (R. 1.953, 462 y Ap. 51-66, 7.079), en orden a los efectos fiscales que se otorga al hecho de exposición al público de la Matrícula de una exacción municipal, en la que figure la cuota reclamada; pero, sólo pueden considerarse interesados para promover una reclamación de esa índole aquellos cuyos intereses legítimos, personales y directos resulten afectados por tal acto administrativo de gestión, conforme a lo establecido en el artículo 35 de la Ley de 17 de julio de 1958, el 727-1.º de la Ley de Régimen Local y el 226 del Reglamento de Haciendas Locales de 4 de agosto de 1952, de suerte que, conforme a la citada normativa y la jurisprudencia dictada en aplicación e interpretación de los aludidos preceptos, únicamente aquellas personas individuales o entidades que les pueda perjudicar el acto impugnado estarán legitimadas para relamar contra él en vía económica-administrativa, dada la naturaleza de dicha jurisdicción que es esencialmente re-

paradora de los agravios que la Administración activa haya podido causar a los que se sienten perjudicados por una aplicación desorbitada de las normas reglamentadoras de una exacción, por lo que no cabe dudar que cuando no exista lesión en los derechos de los recurrentes no pueden éstos intentar una reclamación ante los Tribunales económico-administrativos, porque en tal supuesto carecería de contenido substancial, infiriéndose por consecuencia de lo expuesto y del análisis de los intereses afectados por la publicación de la citada matrícula, así como de las facultades representativas de las corporaciones reclamantes ser manifiesto que ambas entidades sólo podrán actuar válidamente si estuviesen directamente afectados por el acto impugnado los intereses Corporativos generales, o, existiera una expresa concesión de los titulares de dichos intereses para ejercer la defensa de los mismos ante los Tribunales económico-administrativos, y, como en el caso de autos, no se ha aportado documento alguno del que pueda derivarse la realidad de la expresada atribución, y, la reclamación se promueve no en defensa de los intereses generales corporativos, sino de los concretos intereses de los contribuyentes incluidos en la Matrícula, es evidente que los mismos no pueden ser calificados como integrantes en los generales Corporativos representados por dichas Corporaciones, las cuales en nada se beneficiarían y perjudicarían por la resolución que pone fin a dicha reclamación, ya que tales efectos únicamente se producirían en relación a los contribuyentes individuales incluidos en la Matrícula, que son los únicos que ostentan interés directo, careciendo de él, por el contrario, las Corporaciones, que promovieron las reclamaciones en cuestión, que, a lo sumo, podrían esgrimir un remoto o indirecto interés, insuficiente para legitimar su intervención en aquel proceso si se considera que con la publicación de la referida Matrícula, por las razones consignadas en los fundamentos de la sentencia apelada, ningún acto que ponga fin a la vía administrativa y que la lesión económica sólo podría producirse cuando girase la liquidación, frente a la que podrían reaccionar los interesados promoviendo el proceso pertinente, con el cual llegaría el momento hábil para examinar y decidir, por no haber sido notificada antes la liquidación de tal exacción municipal, si efectivamente debe o no ser satisfecha la cuota reclamada, procediendo en consecuencia, en mérito de todo lo expuesto, aunque por razones distintas a la de la sentencia recurrida, confirmarla declarando la inadmisibilidad, por anularse el acuerdo del Tribunal económico-administrativo, y declarar la inadmisibilidad de las reclamaciones deducidas ante el mismo por la Cámara Oficial de Comercio e Industria y la de la Propiedad Urbana de Córdoba, por no acreditarse que el expediente municipal de gestión se haya dirigido contra todos los propietarios y comerciantes incorporados a las Corporaciones reclamantes, ni que éstas figuren en la Matrícula y hayan reclamado por su propio derecho, lo que evidencia que no tienen legitimación activa para impugnar en vía económica el acuerdo municipal de publicar la Matrícula, al no ser dichas Corporaciones las llamadas a actuar en dicha contienda constituye un defecto insubsanable, pues por

imperativo de sus respectivos estatutos y Reglamento orgánico, sólo pueden ejercitar la defensa de los intereses generales de sus asociados que afecten a la propiedad o a los industriales y comerciales, pero no para acudir en defensa de los intereses fiscales de algunos de ellos, cuya relación jurídico-fiscal con la Hacienda municipal, por la publicación de la exacción de una tasa por prestación de servicios, únicamente, según ley, permite actuar como reclamantes a los propios interesados» (*Sentencia de 13 de marzo de 1969*).

C) *Recurso procedente contra imposición de una nueva exacción municipal mediante modificación de Ordenanza.*

«Debe decirse que en el presente recurso estamos ante una cuestión, no simplemente de modificaciones de Ordenanzas, que sería el supuesto a que atiende el artículo 726 de la Ley del Régimen Local, al dar, para tal caso, no el recurso de alzada, sino directamente el contencioso-administrativo ante el Tribunal Territorial. Estamos, en primer término, ante el problema de una nueva exacción; que nueva es, sin duda alguna, la que trata de gravar, con razón legal o sin ella, algo que anteriormente no venía gravado, el tendido de cables aéreos, conductores de la energía eléctrica y no ya—y sin más—acentuar el gravamen de las apoyaturas o sus tentáculos, que es lo que ya tenía gravamen. Y, acerca de esto, en relación con los recursos legalmente utilizables por el contribuyente, el razonamiento del Ministerio no puede venir más en apoyo del recurrente y menos en ayuda del oponente del pretendido error en la elección de vía procesal. El Ministerio, en su resolución, en la que, por lo demás—por lo restante—, es objeto del presente recurso, deja asentado paladinamente—enfrente de su Delegación de Hacienda y enfrente de su Representante jurisdiccional—lo siguiente: «Es de señalar que el recurrente, tanto en las reclamaciones de primera instancia como en los escritos de recurso ante este Ministerio, ha impugnado dos cuestiones distintas: en primer lugar, la legalidad de la tasa por aprovechamientos especiales en lo que se refiere al concepto de cables de conducción de energía eléctrica que vuelen sobre la vía pública, siendo esta cuestión materia de pura imposición de una exacción local, aun cuando le origine la modificación de la Ordenanza Fiscal que anteriormente regula la tasa y, por tanto, de la competencia de este Ministerio para resolverla en alzada, según la facultad que para ello le confiere el artículo 725 de la Ley de Régimen Local», precepto que—añadamos por nuestra parte para su total comprensión—nos dice que «contra el acuerdo del Delegado de Hacienda en materia de imposición de nuevas exacciones se podrá recurrir—ante el Ministerio de Hacienda—, y solo ulteriormente—contra la resolución ministerial—interponer, como aquí se ha hecho, recurso contencioso administrativo, ya—naturalmente—ante su órgano superior» (*Sentencia de 31 de marzo de 1969*).

JAIME GARCÍA AÑOVEROS

# CRÓNICA ADMINISTRATIVA

